

ประเด็นปัญหาการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี: กรณีศึกษาการบริจาคเป็นทรัพย์สิน
(ฉบับสมบูรณ์)

นายธนวรรษ แซ่ลิ้ม

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ประเด็นปัญหาการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี: กรณีศึกษาการบริจาคเป็นทรัพย์สิน

โดย นายธนวรรษ แซ่ลิ้ม

รหัสประจำตัว 618 61642 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์

ปีการศึกษา 2562

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์)

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษา เรื่อง “ประเด็นปัญหาการบริจาคมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี กรณีศึกษาการบริจาคมเป็นทรัพย์สิน” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษารายละเอียดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการบริจาคม และสิทธิประโยชน์ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อศึกษาเปรียบเทียบเงื่อนไขสิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาคมโดยใช้กฎหมายในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินในประเทศไทย เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการนำกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ในประเทศไทย และนำกฎหมายในการวัดมูลค่าของประเทศไทยมาปรับใช้กับการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคม เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถบริจาคมเป็นทรัพย์สินเพื่อเกิดประโยชน์สูงสุดแก่ภาครัฐ เอกชน และผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดำเนินการศึกษาเป็นการวิจัยเชิงเอกสารโดยดำเนินการศึกษารวบรวมข้อมูลจากเอกสารเพื่อวิเคราะห์ปัญหา และหาข้อสรุปของการศึกษา

ผลการศึกษาพบว่า การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 47(7) และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคมโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคมเป็นเงินเท่านั้น และหากบริจาคมเป็นทรัพย์สินจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และหากจะยินยอมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบริจาคมเป็นทรัพย์สินได้ ยังไม่มีหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังนั้นมาตรการทางภาษีดังกล่าวจึงไม่เอื้อประโยชน์ต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในขณะเดียวกันกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคมของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหากบริจาคมเป็นทรัพย์สิน และให้สิทธิสำหรับผู้ให้บริการแก่องค์กรสาธารณกุศลรวมถึงในประเทศไทยนั้นมีกฎหมายในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่สามารถนำมาปรับใช้กับการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่นำมาบริจาคมได้

ข้อเสนอแนะของการศึกษา คือ รัฐควรปรับปรุงกฎหมายของประเทศไทยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคมเป็นทรัพย์สินหรือให้บริการแก่องค์กรสาธารณกุศล ตลอดจนนำกฎหมายในการวัดมูลค่าทรัพย์สินในประเทศไทยมาเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าทรัพย์สินโดยจำแนกตามประเภทของทรัพย์สินที่นำมาบริจาคมเพื่อให้เกิดความสะดวกต่อการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่มาบริจาคมเพื่อนำไปใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้เสร็จสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้เนื่องจากผู้เขียนได้รับความอนุเคราะห์ และสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย จึงขอขอบพระคุณทุกท่านมา ณ ที่นี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์ อาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัย ผู้ที่คอยให้ความช่วยเหลือและให้คำปรึกษา แนะนำแนวทางต่างๆ อันเป็นประโยชน์ ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ ตลอดจนตรวจสอบแก้ไข ข้อบกพร่องต่างๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจประเด็นทางด้านกฎหมายเป็นอย่างดีตลอดมา ตลอดจนขอบคุณผู้เขียนตำรา งานวิจัย และบทความต่างๆ ที่ให้ข้อมูลเพื่อนำมาอ้างอิงและศึกษาต่อยอดความรู้ในงานศึกษาเล่มนี้

และขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรสำหรับการประสานงานด้านเอกสาร และรายละเอียดต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาอิสระในครั้งนี้ให้ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดี สุดท้ายขอกราบขอบพระคุณครอบครัวที่คอยเป็นกำลังใจ และให้การสนับสนุนตลอดมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการศึกษางานนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่ง ว่างานชิ้นนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจทุกท่าน คุณประโยชน์ จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันที่ให้โอกาสในการศึกษารวมทั้งคณาจารย์ ผู้ประสิทธิประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใดผู้เขียนขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

ธนวรรษ แซ่ลิ้ม

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ	ข
สารบัญ	ค
สารบัญตาราง	ฉ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	3
1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย	4
บทที่ 2 แนวคิด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาค	5
2.1 แนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค	5
2.2 แนวคิดการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค	6
2.3 หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam SMITH	7
2.3.1 หลักความเป็นธรรม	7
2.3.2 หลักความแน่นอน	8
2.3.3 หลักความสะดวก	8
2.3.4 หลักความประหยัด	9
2.4 หลักการรายจ่ายทางภาษีของรัฐ	10
บทที่ 3 หลักเกณฑ์การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	11
3.1 หลักเกณฑ์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคในประเทศไทย	15
3.1.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของบทบัญญัติเกี่ยวกับการลดหย่อนจากการบริจาค	16

3.1.1.1	ค่าลดหย่อนจากการบริจาค 2 เท่าแต่ไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อนอื่นๆ	16
3.1.1.2	ค่าลดหย่อนจากการบริจาคได้ตามจริงแต่ไม่เกิน ร้อยละ 10 ก่อนเงินได้สุทธิ	18
3.1.1.3	วิธีการคำนวณสิทธิประโยชน์ของเงินบริจาค สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	20
3.1.2	กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าทรัพย์สินในประเทศไทย	26
3.2	มาตรการทางภาษีเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษี ของประเทศสหรัฐอเมริกา	29
3.2.1	หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา	29
3.2.2	สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกา	31
3.2.3	ขั้นตอนการหักลดหย่อนจากการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกา	32
3.2.4	ประเภทองค์กรที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	37
3.2.5	ประเภทของการบริจาคเพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	38
3.2.6	เงื่อนไขในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี	41
3.2.7	หลักการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาค	45
บทที่ 4	วิเคราะห์สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์ การบริจาค ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี	47
4.1	วิเคราะห์ปัญหาการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี กรณีการบริจาคเป็นทรัพย์สิน	47
4.1.1	วิเคราะห์ปัญหาในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการ บริจาคตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย สำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	47
4.1.2	วิเคราะห์ปัญหาการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคในประเทศไทย	48
4.1.3	วิเคราะห์ข้อจำกัดของการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา	49
4.2	แนวทางการปรับใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาค สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับกฎเกณฑ์ในประเทศไทย และกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา	50
4.2.1	วิเคราะห์และปรับใช้มาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค ของประเทศอเมริกากับมาตรการทางภาษีของประเทศไทย	50

4.2.2	วิเคราะห์การคำนวณทรัพย์สินที่นำมาบริจาคปรับใช้กับ	
	มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	57
บทที่ 5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	63
5.1	บทสรุป	63
5.2	ข้อเสนอแนะ	65
	บรรณานุกรม	67
	ภาคผนวก	69

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	ตัวอย่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง	12
ตารางที่ 2	ตัวอย่าง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคล	13
ตารางที่ 3	ตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2562	14
ตารางที่ 4	แบบฟอร์ม Schedule A สำหรับแยกรายการลดหย่อนในส่วนของการบริจาค เพื่อบุคคลสำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 2019	30
ตารางที่ 5	สรุปขั้นตอนการคำนวณค่าลดหย่อนจากการบริจาคมากกว่า 1 อย่าง ของประเทศสหรัฐอเมริกา	34
ตารางที่ 6	ตัวอย่างที่ 1 กรณีที่ผู้เสียภาษีบริจาค เงิน และที่ดินให้กับโบสถ์ และเงินสด ให้กับมูลนิธิ	35
ตารางที่ 7	ตัวอย่างที่ 2 กรณีที่ผู้เสียภาษีบริจาค เงิน และที่ดินให้กับโบสถ์ และเงินสด ให้กับมูลนิธิเลือกใช้สิทธิราคา Basis Value	36
ตารางที่ 8	ประเภทขององค์กรการกุศลตามมาตรา 170(b)(1)(A)	37
ตารางที่ 9	ตัวอย่างที่ 1 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของบุคคลธรรมดา	51
ตารางที่ 10	หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการพิสูจน์หลักฐานมาปรับใช้กับประเทศไทย	52
ตารางที่ 11	ตัวอย่างที่ 2 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี	54
ตารางที่ 12	ตัวอย่างที่ 3 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง	55
ตารางที่ 13	ตัวอย่างที่ 4 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน	56
ตารางที่ 14	กำหนดประเภทสินทรัพย์ที่บริจาคและเงื่อนไขการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาค	58
ตารางที่ 15	ตัวอย่างการคำนวณทรัพย์สินที่ใช้แล้ว และเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการให้ประโยชน์ มากกว่า 1 ปี	59

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การบริจาคเสมือนเป็นกลไกที่มีประสิทธิภาพชนิดหนึ่งในการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมไทย การบริจาคจึงเป็นเครื่องมือในการกระจายทรัพยากรจากผู้บริจาคไปยังผู้รับบริจาค ทั้งในรูปแบบเงินสดและทรัพย์สิน เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนา และลดความเหลื่อมล้ำในสังคมไทยได้ ตัวอย่างเช่น การจัดกิจกรรมค่ายอาสาเพื่อบูรณะโรงเรียนโดยรับบริจาคเงินสดหรือทรัพย์สิน และนำไปพัฒนาโรงเรียนให้มีสื่อการเรียนการสอนที่ดีขึ้น หรือวัดวาอารามที่อยู่ในถิ่นทุรกันดาร โดยการนำเงินสดหรือทรัพย์สินที่บริจาคมาพัฒนาให้วัดมีสาธารณสุขที่ดีขึ้น และการดำเนินชีวิตของพระที่ดัดจริต ดังนั้นการบริจาคจึงเป็นเครื่องมือเพื่อแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมไทยได้ อีกทั้งการบริจาคยังเป็นเครื่องมือในการช่วยเหลือให้กับรัฐ ในส่วนที่รัฐยังไม่สามารถเข้าถึงได้ หรือเป็นเครื่องมือที่ช่วยเหลือให้ทันต่อความต้องการของผู้รับบริจาค ซึ่งในบางครั้งรัฐเป็นผู้จัดสรรทรัพยากรเอง อาจจะใช้เวลานานซึ่งไม่ทันต่อการแก้ไขปัญหา ตัวอย่างเช่น เมื่อต้นปี 2563 ประเทศไทยประสบปัญหาวิกฤตโรคระบาด Covid-19 จะเห็นตามสื่อต่าง ๆ¹ ว่าโรงพยาบาลมีหน้ากอกอนามัยไม่เพียงพอต่อความต้องการใช้ในการรักษาพยาบาล แต่ภาครัฐนั้นไม่สามารถจัดสรรหน้ากอกอนามัยได้เพียงพอต่อความต้องการของโรงพยาบาลได้ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องให้ภาคเอกชนช่วยเหลือในการจัดหาหน้ากอกอนามัยมาบริจาค เพื่อให้พอเพียงต่อความต้องการของโรงพยาบาล เป็นต้น ปัจจุบันรัฐบาลจึงได้เปิดโอกาสให้กับภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการบริจาคได้ โดยมีวัตถุประสงค์ให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนาสังคม และช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคมไทยอีกด้วย

ในประเทศไทยมีผู้บริจาคทั้งในรูปแบบบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ส่วนหนึ่งของการบริจาคมาจากผู้ที่บริจาคที่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อหักลดหย่อนภาษี กับกรมสรรพากร เช่น การบริจาคเงินทั่วไปโดยบริจาคให้กับวัดวาอาราม สภากาชาดไทย หรือบริจาคเพื่อการศึกษา การกีฬา การพัฒนาสังคมและโรงพยาบาลรัฐ

¹ กรุงเทพธุรกิจ, “คนไทย รวมน้ำใจ ช่วยหมอ สู้ COVID-19” [ออนไลน์],

แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/873222> [17 เมษายน 2563]

อย่างไรก็ตามการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีประเด็นทางกฎหมายคือ ผู้ใดประสงค์จะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ผู้บริจาคที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องบริจาคเป็นเงินสดเท่านั้น ไม่สามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ และหากจะยินยอมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ ยังไม่มีเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ในการศึกษานี้ จะศึกษาประเด็นทางกฎหมายว่า ถ้ามีการบริจาคทรัพย์สินสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะสามารถทำให้รัฐได้ประโยชน์จากการบริจาคทรัพย์สินมากขึ้นกว่าที่จะยอมให้บริจาคเป็นเงินสดอย่างเดียว รวมถึงศึกษาการวัดมูลค่าของทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษารายละเอียดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการบริจาค และสิทธิประโยชน์ตามประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกา
3. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบเงื่อนไขสิทธิประโยชน์ทางภาษีระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา
4. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาคโดยกฎเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินในประเทศไทย
5. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการนำกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ในประเทศไทย
6. เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินเพื่อเกิดประโยชน์สูงสุดแก่ภาครัฐ เอกชน และผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

กรณีของผู้บริจาคเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีเงื่อนไขว่าหากจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีต้องบริจาคเป็นเงินสดเท่านั้น ไม่สามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ แต่หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ ก็ยังไม่มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาค จึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคเป็นทรัพย์สิน ซึ่งจากการศึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ และมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินเพื่อนำมาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้

1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

การคำนวณค่าลดหย่อนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยศึกษาเฉพาะการลดหย่อนของการบริจาค และการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่นำมาบริจาคเปรียบเทียบกับกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่า เช่น มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าโดยศึกษาวัตถุประสงค์ของกฎหมาย หลักเกณฑ์และเงื่อนไข รวมทั้งวัตถุประสงค์การลดหย่อนตามกฎหมายประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย

เอกัตศึกษานับนี้เป็นการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยดำเนินการศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลจากเอกสาร กฎหมาย ตำราวิชาการที่เกี่ยวข้อง รวมถึงบทความ วิทยานิพนธ์ เอกัตศึกษา และสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้อินเทอร์เน็ตเป็นเครื่องมือช่วยค้นหา เพื่อสามารถวิเคราะห์ปัญหา เสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคมกฏหมายประเทศไทย
2. ทำให้ทราบถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคมกฏหมายประเทศสหรัฐอเมริกา
3. ทำให้ทราบถึงกฎเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาคมในประเทศไทย
4. ทำให้ทราบถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่นำมาบริจาคมโดยใช้เป็นการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
5. ทำให้ทราบถึงแนวทางการปรับปรุงแก้ไข การลดหย่อนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บทที่ 2

แนวคิด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาค

การบริจาค ในปัจจุบันรัฐบาลให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เนื่องจากรัฐมีความต้องการสนับสนุนทั้งในเรื่องของการบำรุงศาสนา การศึกษา สาธารณะ และสังคม ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญของประเทศชาติ ทั้งนี้การบริจาคมายังช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคมไทย การบริจาคของภาคเอกชนจึงเป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้รัฐเข้าถึงการสนับสนุนในเรื่องการช่วยเหลือสังคมได้ รัฐจึงจำเป็นต้องมีมาตรการสนับสนุนและออกสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคเพื่อกระตุ้นให้ภาคเอกชนบริจาคเงิน หรือทรัพย์สินเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมไทยอีกด้วย

2.1 แนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค

การบริจาค คือ การให้เงินหรือทรัพย์สิน จากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งโดยที่ไม่หวังผลตอบแทน โดยการให้นั้นจะคำนึงถึงผลประโยชน์ของผู้รับมากกว่าผลประโยชน์ของผู้ให้ ซึ่งผู้รับนั้นส่วนมาก จะต้องการความช่วยเหลือ เนื่องจากไม่สามารถช่วยเหลือตัวเองได้ ซึ่งเราจะเห็นได้ตามสื่อต่างๆ ว่าผู้รับนั้นต้องการความช่วยเหลือจากผู้ให้ ตัวอย่างเช่น ปี 2562 เกิดภัยพิบัติพายุปาบึก ภาครัฐ และภาคเอกชนซึ่งเป็นผู้ให้ก็มักจะบริจาคเงินหรือทรัพย์สิน เพื่อนำไปช่วยเหลือกับผู้ที่ได้รับความเสียหาย อันเกิดจากภัยพิบัติดังกล่าวซึ่งเป็นผู้รับ² เป็นต้น หรือการให้ตามปกติ ผู้รับก็คือ องค์กรศาสนา เช่น วัดวาอาราม โบสถ์ เพื่อนำปัจจัยมาเป็นค่าใช้จ่ายภายในวัด ตลอดจนบำรุงรักษาศาสนาไว้ หรือมูลนิธิ สมาคม เพื่อช่วยเหลือให้กับบุคคลยากไร้ คนเร่รอน คนไร้ที่พึ่งพิง เป็นต้น เพื่อเป็นการช่วยเหลือให้สังคมดียิ่งขึ้น

จะเห็นได้ว่าการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินต่างๆ จากภาคเอกชนนั้นมีความสำคัญ เป็นอย่างยิ่งสำหรับประเทศ ทั้งในเรื่องของการช่วยเหลือสังคม ผู้ประสบภัยพิบัติ หรือการบำรุงรักษาศาสนา ดังนั้นรัฐจึงจำเป็นต้องสร้างแรงจูงใจให้กับภาคเอกชนให้เข้ามามีส่วนร่วมในการบริจาค และรัฐยังเล็งเห็นถึงความสำคัญทั้งภาคของการศึกษา การสาธารณสุขและด้านสังคม จึงออกมาตรการให้สิทธิประโยชน์การบริจาคให้กับภาคเอกชนที่บริจาคเงินและทรัพย์สิน เพื่อส่งเสริมให้ภาคเอกชนได้มีส่วนร่วมในการสนับสนุน ช่วยเหลือสังคม ช่วยเหลือสาธารณสุข และช่วยเหลือการศึกษาให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

² กรุงเทพมหานคร, 'รัฐบาล' ชวนคนไทยร่วมบริจาคช่วยผู้ประสบภัย 'พายุปาบึก' [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/823327> [17 เมษายน 2563]

2.2 แนวคิดการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค

ในทางภาษี รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หมายความว่า รายจ่ายเพื่อประโยชน์แก่สาธารณะในประเทศไทย เช่น การสงเคราะห์ผู้ยากไร้ ผู้ด้อยโอกาส และซึ่งหมายความรวมถึง รายจ่ายเพื่อการรณรงค์ส่งเสริมหรือปลูกจิตสำนึกต่อสังคม การศึกษา ศาสนา วัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม และรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ รายจ่ายเพื่อการศึกษา รายจ่ายเพื่อการกีฬา³ ซึ่งจะสอดคล้องกับความหมายของการบริจาค

ปัจจุบันสังคมไทยยังต้องการความช่วยเหลือจากภาคเอกชนอยู่มาก เนื่องจากรัฐบาลไม่สามารถเข้าถึงผู้ที่ขาดแคลนได้ทั้งหมด จึงจำเป็นต้องมีการออกมาตรการทางภาษีเพื่อจูงใจและให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับภาคเอกชน เพื่อภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการบริจาค และสามารถเข้าถึงผู้ขาดแคลนได้มากยิ่งขึ้น

สำหรับการบริจาคที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้นั้นรัฐบาลได้แบ่งประเภทของการบริจาคไว้ 4 ประเภท⁴ คือ

1. **ด้านการศึกษาและการกีฬา** โดยด้านการศึกษาจะมุ่งเน้นการบริจาคไปที่ สถานศึกษาของรัฐ เอกชน หรือหอสมุด ตลอดจนให้ทุนการศึกษาแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษา และด้านการกีฬาจะมุ่งเน้นการบริจาคไปที่การกีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมการกีฬา สมาคมกีฬาสมัครเล่น หรือสำนักงานพัฒนาการกีฬา และนันทนาการ เพื่อการจัดการว่าด้วยแข่งขันกีฬานักเรียน เป็นต้น
2. **ด้านสาธารณสุข** เป็นการบริจาคให้กับโรงพยาบาล สถานพยาบาลของรัฐ และสภากาชาดไทย
3. **ด้านสังคม** การช่วยเหลือกับผู้ด้อยโอกาส หรือการอำนวยความสะดวกให้โดยตรงแก่คนพิการ มูลนิธิ สมาคม ที่ไม่แสวงหากำไร รวมถึงการบริจาคให้กับวัดวาอาราม ศาสนสถาน

³ ข้อ 2 ประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 704) เรื่อง หลักเกณฑ์การพิจารณา ประกาศกำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 254) พ.ศ. 2535

แหล่งที่มา : https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/mfv704.pdf

⁴ กรมสรรพากร, “การบริจาคกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ลข 0561” พิมพ์ครั้งที่ 1 2547, หน้า 1-2

4. **ด้านการส่งเสริม อนุรักษ์ คຸ້ມครองและอื่น ๆ** เป็นการส่งเสริม อนุรักษ์ รวมถึงรักษาพันธุ์สัตว์ป่าสงวน การคຸ້ມครองและดูแลรักษาอุทยานแห่งชาติ การบูรณะโบราณสถาน โบราณวัตถุ และศิลปวัตถุ

จะเห็นได้ว่าการบริจาคตามประเภทต่างๆ รัฐบาลมีการช่วยเหลือสนับสนุนอยู่แล้ว แต่ความต้องการใช้ทรัพยากรนั้นมีมากกว่าสิ่งที่รัฐบาลสนับสนุน จึงจำเป็นต้องมีการออกมาตรการเพื่อจูงใจให้ภาคเอกชนเข้ามาช่วยเหลือในส่วนที่รัฐบาลยังไม่สามารถเข้าถึงได้

2.3 หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam SMITH

สาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษีอากรที่ Adam SMITH ได้กล่าวไว้ในหนังสือ เรื่อง The Wealth of Nations ซึ่งได้ประมวลวิธีที่ ประชาชาติต่างๆ คิดขึ้น และสรุปหลักการ 4 ประการ ได้แก่

2.3.1 หลักความความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับโดยทั่วกัน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษีผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอภาคกัน⁵

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี⁶ ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1. **หลักความความเป็นธรรมโดยสัมบูรณ์** ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่ากัน เพราะ ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

2. **หลักความความเป็นธรรมสัมพัทธ์** ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ

2.1 **หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ** คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับผลประโยชน์น้อยก็ควรต้องเสียภาษีน้อย

⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “คำอธิบาย ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร” พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่ 2547, หน้า 61

⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, “การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย” (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2552 หน้า 225-233

2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษี โดยการให้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

ซึ่งหลักความเป็นธรรมได้นำมาใช้กับเรื่องของสิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วย โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีควรจะให้สิทธิกับผู้ที่ให้ผลประโยชน์สาธารณะแก่ภาครัฐ และภาครัฐควรจะให้สิทธิประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีด้วยเช่นกัน

2.3.2 หลักความแน่นอน

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล ไม่ใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น บัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษีอย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมถึงกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน เป็นต้น การจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน ย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน⁷ เช่น การบริจาด โดยหลักความแน่นอนนี้ รัฐบาลต้องกำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการคำนวณ สิทธิประโยชน์ทางภาษีและการคำนวณมูลค่า ชัดเจนไม่คลุมเครือ ซึ่งจะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่จะต้องชำระได้อย่างถูกต้องและแน่นอน

2.3.3 หลักความสะดวก

ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษี ได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี⁸ เช่น ภาครัฐควรอำนวยความสะดวกในการติดต่อ นอกจากนี้วิธีการจัดเก็บภาษีควรมีแนวทาง ในการจัดเก็บภาษีที่ง่ายต่อการชำระภาษี และจะต้องมีการกำหนดสถานที่ชำระภาษีให้แน่นอน เพื่อสะดวกในการเสียภาษี ซึ่งถ้ารัฐวางหลักเกณฑ์ได้อย่างเหมาะสมแล้วก็จะเป็นการจูงใจประชาชน ให้เสียภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วน ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยมีมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการบริจาด คือ ระบบบริจาดอิเล็กทรอนิกส์ (ระบบ e-Donation) เป็นระบบรองรับข้อมูลจากการบริจาดลดหย่อนภาษี ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้ผู้บริจาดไม่ต้องเก็บหลักฐานการบริจาดเอง เมื่อจะใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษีจากเงินบริจาดทั่วไปและเงินบริจาดเพื่อการศึกษา การกีฬา

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “คำอธิบาย ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร” พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่ 2547, หน้า 62

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 63

การพัฒนาสังคม และโรงพยาบาล⁹ ซึ่งมาตรการนี้ทำให้เกิดความสะดวกทั้งผู้เสียภาษีและการปฏิบัติราชการของกรมสรรพากร

หลักความสะดวกของผู้เสียภาษีที่กล่าวมานั้น จำเป็นต้องสอดคล้องหลักความแน่นอนในปัจจุบันเห็นได้จากการกำหนดสถานที่ชำระภาษี หรือพิมพ์รูปแบบเอกสารแสดงรายการลดหย่อนภาษีที่เข้าใจได้ง่ายและที่ใช้กันอย่างแพร่หลายโดยทั่วไป

2.3.4 หลักความประหยัด

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายความว่า รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็น่าจะเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้น ๆ น้อยที่สุดด้วย โดยที่ผู้เสียภาษีจะต้องไม่เสียสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่าง ๆ¹⁰ ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการบริจาคเป็นทรัพย์สิน ซึ่งทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ไม่เต็มประสิทธิภาพ ดังนั้นรัฐบาลต้องมีมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มีประสิทธิภาพเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีและผู้เสียภาษีให้มากที่สุด เป็นต้น

นอกจากหลัก 4 ประการของ Adam Smith แล้ว นักเศรษฐศาสตร์รุ่นต่อมาได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์เข้าไปอีก กล่าวโดยสรุปดังนี้

1. หลักอำนวยความสะดวก ปัจจุบันรัฐมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศเพิ่มมากขึ้น ความสำคัญของรายได้ทางภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมีมากขึ้น จึงควรนำกฎหมายภาษีอากรใหม่ๆ ที่สามารถเก็บภาษีได้จำนวนมากมาใช้เพิ่มขึ้น หรือการเพิ่มหลักเกณฑ์ในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้มากขึ้น เพื่อที่ผู้เสียภาษีจะได้หารายได้ให้มากขึ้นตามสิทธิประโยชน์ทางภาษี

⁹ ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, “ระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์ (ระบบ e-Donation)”, [ออนไลน์],

แหล่งที่มา <https://www.itax.in.th/pedia/ระบบ-e-donation/> [1 พฤษภาคม 2563]

¹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “คำอธิบาย ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร” พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่ 2547, หน้า 63

2. หลักความยืดหยุ่น ถือหลักว่าภาษีอากรที่ตีนั้นต้องมีฐานภาษีอากรที่สามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงได้ตามกาลเทศะ เช่น ภาษีเพิ่มเติมได้ง่ายต้องสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจได้ สามารถเก็บภาษีอากรได้เพิ่มขึ้นในภาวะเศรษฐกิจรุ่งเรือง และหรือลดรายได้ทางภาษีอากรลงในยามเศรษฐกิจตกต่ำ โดยเพิ่มสิทธิประโยชน์ทันต่อเหตุการณ์ไม่ใช่เป็นอุปสรรคต่อการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การให้บริจาคทรัพย์สินควรต้องให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการลดหย่อนทางภาษีได้ด้วย เป็นต้น

3. หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ถือหลักภาษีอากรที่ตีนั้น ต้องไม่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติแก่กิจการหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ จะต้องมีผลกระทบในทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหากต้องการจะบริจาค เพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี จะต้องบริจาคเป็นเงินเท่านั้นจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี แต่เนื่องด้วยผู้เสียภาษีบางกลุ่มไม่มีเงินสดมากพอที่จะนำมาบริจาค แต่มีเฉพาะทรัพย์สินในการบริจาคส่งผลให้ผู้เสียภาษีกลุ่มนี้ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ เป็นต้น

2.4 หลักการรายจ่ายทางภาษีของรัฐ

คือ รายได้ของรัฐที่ลดลงเนื่องจากการให้สิทธิประโยชน์ หรือดำเนินมาตรการต่าง ๆ ผ่านระบบภาษี ตัวอย่างเช่น การลดอัตราภาษีเป็นกรณีพิเศษ และการหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายต่างๆ เช่น การบริจาคให้กับวัดวาอาราม การบริจาคเงินเพื่อการศึกษา หรือเงินที่ใช้ซื้อสินค้าและบริการในช่วงเวลาต่างๆ มาหักลดหย่อนภาษีได้

ในทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับประเทศไทย รายจ่ายหมายถึง รายได้ของรัฐที่ลดลงเนื่องจากการให้สิทธิการยกเว้นภาษีเงินได้ หักค่าลดหย่อน และเงินสะสมต่าง ๆ ออกจากการคำนวณภาษี¹¹

¹¹ ผาสุก พงษ์ไพจิตร, "We the People ปฏิวัติภาษีเงินได้ฯ ให้เท่าเทียม, ตีพิมพ์ครั้งที่ 1 มีนาคม 2562, หน้า 114-115

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาค

สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในปัจจุบันประเทศไทยออกมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการลดหย่อนสำหรับการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลายมาตรการ เช่น มาตรการให้สิทธิลดหย่อนสำหรับผู้บริจาคเงินให้แก่สาธารณประโยชน์ แก่องค์การสถานสาธารณกุศล หรือบริจาคเงินให้แก่สถานพยาบาล หรือสถานศึกษา รวมถึงการบริจาคเงินเพื่อสนับสนุนการศึกษา เป็นต้น ซึ่งวัตถุประสงค์ของรัฐออกมาตรการทางภาษี เพื่อส่งเสริมให้ภาคเอกชนได้มีส่วนร่วมในการบริจาค และยังเป็นการกระจายความเหลื่อมล้ำในสังคมไทย รวมถึงให้ผู้เสียภาษีได้ตอบแทนสังคม ในรูปแบบของการบริจาคเพิ่มขึ้น โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ผู้มีเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรแบ่งได้ดังนี้

1. **บุคคลธรรมดา** ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีนั้น ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้ว แม้จะเป็นทารกหรือผู้เยาว์หากมีเงินได้เกิดขึ้นก็อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีนอกจากนี้ไม่จำกัดว่าบุคคลนั้นจะต้องเป็นบุคคลที่สมบูรณ์ทั้งร่างกายและจิตใจจะต้องเสียภาษี แม้บุคคลนั้นจะสติไม่เต็ม หรือเป็นคนวิกลจริต หรือเป็นคนตาบอด คนพิการ ถ้ามีเงินได้ก็ต้องเสียภาษี จะไม่ต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นไม่ให้อา้งเสียภาษี¹²

2. **ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี** เป็นไปตามมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินมาตรา 56 วรรคหนึ่ง ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 45 วรรคหนึ่ง หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีปฏิบัติแทน และโดยเฉพาะในการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น”¹³

¹² ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, “คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร”, พิมพ์ครั้งที่ 16 แก้ไขเพิ่มเติม กุมภาพันธ์ 2561, หน้า 73-74

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 74

3. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ตามมาตรา 57 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “สำหรับในปีต่อไปถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีล่วงมาแล้วเกินจำนวนตามมาตรา 56(1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตาย” และการเสียภาษีในนามกองมรดกนั้น กองมรดกนั้นจะต้องยังมิได้แบ่ง ซึ่งการแบ่งมรดกนั้นจะเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1750¹⁴

ตารางที่ 1 ตัวอย่าง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง¹⁵

บุคคลธรรมดา	ในปีภาษี 2561 นาย เอ มีรายได้เนื่องจากมีตึกแถวให้เช่า มีรายได้จากค่าเช่า ในนามบุคคลธรรมดา จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี 2562
ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี	ในปีภาษี 2562 นาย เอ ถึงแก่ความตาย แต่ตึกที่ให้เช่ายังสร้างรายได้ จากค่าเช่าอยู่ดังนั้น นาย เอ ก็ยังต้องเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดา อยู่ดีซึ่งจะอยู่ในฐานะ “ผู้ถึงแก่ความตายในปีภาษีนั้น” โดยทายาท เป็นผู้ยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี 2563
กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง	ในปีภาษี 2563 หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีรายได้จากค่าเช่ายังไม่ได้แบ่งให้กับทายาท ยังคงต้องนำเงินได้จากค่าเช่ามาเสียภาษีในฐานะ “กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง” ในปี 2564 ดังนั้นกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ก็ยังถือเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 76-77

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 73-74

4. ห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล

4.1 ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น และ

4.2 คณะบุคคล คือ บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรที่ได้จากกิจกรรมที่ทำนั้น¹⁶

ตารางที่ 2 ตัวอย่าง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญ	เช่น การเปิดบัญชีร่วมกันเพื่อซื้อหุ้นของนายเอ และนายบี
คณะบุคคล	เช่น คณะกรรมการนักศึกษาจัดหาทุนเพื่อกระทำการกิจกรรมในกลุ่มของตน หรือ คณะกรรมการจัดการทุนเพื่อสร้าง และปรับปรุงโบราณสถาน
ความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลในเรื่องของวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันผลกำไร อันเกิดจากการรวมกลุ่มกันทำกิจกรรมใด ๆ	

ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น จะคำนวณภาษีจากฐานเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่จะได้รับ ซึ่งอาจจะคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย¹⁷

จากคำนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่าคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” มี 5 ความหมาย ดังนี้

1. เงินตรา
2. ทรัพย์สิน
3. ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกให้แทน
5. เครดิตภาษี เงินปันผลหรือเงินแบ่งกำไร

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 80

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 144

โดยโครงสร้างการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ

$$\text{ภาษีที่ต้องชำระ} = \text{เงินได้สุทธิ} \times \text{อัตรากาษี}$$

โดยเงินได้สุทธินั้นคำนวณได้จาก

$$\text{เงินได้สุทธิ} = \frac{\text{เงินได้}}{\text{พึงประเมิน}} - \frac{\text{ค่าใช้จ่ายตามที่}}{\text{กฎหมายกำหนด}} - \text{ค่าลดหย่อน}$$

หลังจากได้เงินได้สุทธิแล้วก็นำไปคำนวณภาษีตามอัตรากาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3 ตารางอัตรากาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีกาษี 2562

เงินได้สุทธิ	อัตรากาษีร้อยละ
0 – 150,000 บาท	ยกเว้น
>150,000 – 300,000 บาท	5
>300,000 – 500,000 บาท	10
>500,000 – 750,000 บาท	15
>750,000 – 1,000,000 บาท	20
>1,000,000 – 2,000,000 บาท	25
>2,000,000 – 5,000,000 บาท	30
>5,000,000 บาท	35

3.1 หลักเกณฑ์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคในประเทศไทย

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรออกมาตรการยกเว้นภาษีสำหรับการบริจาค่นั้น ตามนโยบายภาษีอากรของรัฐ โดยบทบัญญัตินั้นสะท้อนถึงเจตนารมณ์ในการออกบทบัญญัติ กฎหมายภาษีอากร โดยมีเหตุผลในการประกาศใช้ ดังนี้

1. เพื่อบรรเทาภาระภาษี

ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นได้บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกต่อไป”¹⁸

จะเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของการบริจาคมตามมาตรา 47 นั้นออกมาเพื่อบรรเทาภาระภาษี สำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จะยอมให้นำรายจ่ายจากการบริจาคมมาหักลดหย่อน เพื่อที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นเสียภาษีได้น้อยลง

2. เพื่อส่งเสริมให้ภาคเอกชนมีส่วนร่วมในการบริจาค

เหตุผลในการออกนโยบายของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคโดยในหมายเหตุ ของท้ายพระราชกฤษฎีกานั้น วัตถุประสงค์ที่คล้ายกันคือ “เพื่อส่งเสริมให้ภาคเอกชน ได้มีส่วนร่วมในการสนับสนุน.....”¹⁹

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า รัฐบาลส่งเสริมให้ภาคเอกชนได้มีส่วนร่วมในการบริจาค เนื่องจากหลายๆ องค์กรยังขาดแคลนปัจจัยในการดำเนินกิจการ จึงจำเป็นต้องรับบริจาค เพื่อที่จะสามารถดำเนินกิจการได้ โดยองค์กรนั้นมีหลากหลายองค์กร เช่น องค์กรด้านการศึกษา การกีฬา องค์กรที่ช่วยเหลือผู้พิการ กองทุนวิจัย กองทุนครู กองทุนพัฒนาสื่อปลอดภัยฯ รวมถึงวัดวาอาราม อีกด้วย

ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคมนั้นมี 2 ประเภทและมีหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

¹⁸ มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁹ “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 654) พ.ศ. 2561” (27 มีนาคม 2561) ราชกิจจานุเบกษา, เล่มที่ 135 ตอนที่ 19 ก, หน้า 70

3.1.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของบัพัญญูติเกี่ยวกับการลดหย่อนจากการบริจาค

ในการคำนวณสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค่นั้นมีอยู่ 2 ประเภท คือ

3.1.1.1 ค่าลดหย่อนจากการบริจาค 2 เท่า แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อน

การบริจาคที่สามารถลดหย่อนได้ 2 เท่าของเงินที่บริจาค แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)–(6) แล้ว ปัจจุบันประเทศไทย มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค ดังนี้

1. พระราชกฤษฎีกา (พ.ร.ฎ.) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547
2. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 515) พ.ศ. 2554
3. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 520) พ.ศ. 2554
4. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 526) พ.ศ. 2554
5. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 541) พ.ศ. 2555
6. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 615) พ.ศ. 2559
7. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 561) พ.ศ. 2561
8. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 655) พ.ศ. 2561
9. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 663) พ.ศ. 2561
10. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 668) พ.ศ. 2561
11. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 682) พ.ศ. 2562

โดยตาม พ.ร.ฎ. นั้นมีใจความสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาบัญญัติตามมาตรา 3 (1) ไว้ว่า “สำหรับบุคคลธรรมดาให้ยกเว้นสำหรับเงินได้พึงประเมิน หลังจากหักค่าใช้จ่าย และหักลดหย่อนตามมาตรา 57 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นจำนวนสองเท่าของจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินได้ที่ได้รับยกเว้น สำหรับการจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาสำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการ ให้ความเห็นชอบและค่าใช้จ่ายที่ต้องนำมารวมคำนวณรวมกับค่าใช้จ่ายดังกล่าวแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละสิบ ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนนั้น”²⁰ โดยรัฐบาลให้สิทธิประโยชน์

²⁰ “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 682) พ.ศ. 2562” (12 มิถุนายน 2562) ราชกิจจานุเบกษา, เล่มที่ 136 ตอนที่ 75 ก, หน้าที่ 2

ทางภาษีสำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่บริจาคเงิน เพื่อการศึกษา การกีฬา และพัฒนาสังคม รวมถึงเงินบริจาคให้โรงพยาบาล²¹ โดยมีรายละเอียดดังนี้

เงินบริจาคสนับสนุนการศึกษา

เงินบริจาคสนับสนุนการศึกษาที่จะนำไปหักลดหย่อนได้ 2 เท่าต้องเป็นเงินที่บริจาคให้แก่สถานศึกษาของรัฐ โรงเรียนเอกชน สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาที่มีศักยภาพสูงจากต่างประเทศในพื้นที่ EEC เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับ

1. จัดหาหรือจัดสร้างอาคาร อาคารพร้อมที่ดิน หรือที่ดินให้แก่สถานศึกษาเพื่อใช้ประโยชน์ทางการศึกษา
2. จัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อการศึกษา แบบเรียน ตำรา หนังสือทางวิชาการสื่อและเทคโนโลยีเพื่อการศึกษาตลอดจนวัสดุอุปกรณ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา หรือ
3. จัดหาครู อาจารย์ หรือผู้ทรงคุณวุฒิทางการศึกษา หรือเป็นทุนการศึกษา การประดิษฐ์ การพัฒนา การค้นคว้า หรือการวิจัย สำหรับนักเรียน นิสิต หรือนักศึกษาของสถานศึกษา

เงินบริจาคสนับสนุนโรงพยาบาลรัฐ

เงินบริจาคสนับสนุนโรงพยาบาลรัฐที่จะนำไปหักลดหย่อนภาษีได้ 2 เท่า ต้องเป็นเงินที่บริจาคให้แก่สถานพยาบาลของทางราชการ และให้หมายความรวมถึง

1. สถานพยาบาลของสถานศึกษาของรัฐ
2. สถานพยาบาลขององค์การมหาชน
3. สถานพยาบาลของรัฐวิสาหกิจ
4. สถานพยาบาลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
5. สถานพยาบาลของสภาอากาศไทย
6. สถานพยาบาลของหน่วยงานอื่นของรัฐ

²¹ ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, “เงินบริจาคพิเศษ ใช้เป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่าของที่บริจาคจริง”, [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.itax.in.th/pedia/1079-autosave-v1/> [17 เมษายน 2563]

เงินบริจาคพิเศษอื่น ๆ

เงินบริจาคต่อไปนี้สามารถหักลดหย่อนได้ 2 เท่าเช่นเดียวกัน

1. เงินบริจาคสนับสนุนกองทุนเพื่อการพัฒนาวิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยี กองทุนสนับสนุนการวิจัยตามกฎหมาย กองทุนเพื่อพัฒนาระบบมาตรวิทยา และกองทุนเพื่อพัฒนาระบบสาธารณสุข
2. เงินบริจาคให้แก่สถานศึกษาของทางราชการหรือองค์การของรัฐบาล โรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเพื่อใช้ในการจัดหาหนังสือ หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อส่งเสริมการอ่าน
3. เงินบริจาคให้กองทุนพัฒนาครู คณาจารย์ และบุคลากรทางการศึกษาที่กระทรวงศึกษา จัดตั้งขึ้น
4. เงินบริจาคให้เป็นค่าใช้จ่ายในการจัดให้คนพิการได้รับสิทธิเข้าถึง และใช้ประโยชน์ได้จากสิ่งอำนวยความสะดวกอันเป็นสาธารณะตลอดจน สวัสดิการ และความช่วยเหลืออื่นจากรัฐตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริม และพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ
5. เงินบริจาคให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดตั้งศูนย์พัฒนาเด็กเล็ก หรือสนับสนุนการดำเนินงานของศูนย์พัฒนาเด็กเล็ก
6. เงินบริจาคให้โครงการฝึกอบรมอาชีพและการจัดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการบำบัด แก้ไข ฟื้นฟู และสงเคราะห์เด็กและเยาวชนของสถานพินิจและคุ้มครองเด็กและเยาวชน หรือศูนย์ฝึก และอบรมเด็กและเยาวชน ในกรมพินิจและคุ้มครองเด็กและเยาวชน กระทรวงยุติธรรม

3.1.1.2 ค่าลดหย่อนจากการบริจาคได้ตามจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ก่อนเงินได้สุทธิ

การบริจาคที่สามารถลดหย่อนตามจริงของเงินที่บริจาค แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) – (6) แล้ว หลังหักค่าลดหย่อนจากการบริจาค 2 เท่าของเงินที่บริจาค ปัจจุบันมีประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคมีดังนี้

1. ลดหย่อนตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีใจความที่เกี่ยวข้องกับการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้ “เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1)(2)(3)(4)(5) หรือ (6) แล้วเหลือเท่าใด ให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาคดังต่อไปนี้โดยให้หักได้เท่าจำนวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น

1.1 เงินที่บริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ

1.2 เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาล และสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน 1.1 ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศ กำหนดในราชกิจจานุเบกษา

2. กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (68)

3. กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (70)

4. กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (88)

โดยกฎกระทรวงมีใจความสำคัญที่เกี่ยวข้องกับค่าลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ “เงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากรเท่าจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนดังกล่าว”

5. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 424) พ.ศ. 2547

6. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 428) พ.ศ. 2547

7. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 527) พ.ศ. 2554

8. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 594) พ.ศ. 2558

9. พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 619) พ.ศ. 2559

โดยตาม พ.ร.ฎ. นั้นมีใจความสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการลดหย่อนสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้ “สำหรับบุคคลธรรมดา ให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากรเท่าจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนดังกล่าว” ซึ่งการบริจาค่นั้นแยกได้ตามวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

เงินบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะ คือ การบริจาคเงินที่บริจาคให้กับมูลนิธิ สมาคม องค์การสถานสาธารณกุศล ที่เป็นองค์การของภาคีรัฐบาลซึ่งอำนวยความสะดวกแก่สาธารณะเป็นส่วนร่วม ที่มีรายชื่อระบุไว้ในเว็บไซต์กรมสรรพากร²²

เงินบริจาคเพื่อการสาธารณประโยชน์ ได้แก่ การบริจาคเพื่อกิจการประเภทที่เกี่ยวข้องกับการรักษาพันธุ์สัตว์ป่าสงวนและสัตว์ป่าคุ้มครอง อุทยานแห่งชาติ ป่าสงวนแห่งชาติ และเกี่ยวข้องกับ การรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ และพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติ²³

รายจ่ายเพื่อการศึกษา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินที่จ่ายให้แก่สถานศึกษา หอสมุด หรือห้องสมุด หรือสถาบันวิจัยเฉพาะของทางราชการ เป็นต้น²⁴

เงินบริจาคเพื่อการกีฬา ได้แก่ การบริจาคเงินที่บริจาคให้แก่การกีฬาแห่งประเทศไทย คณะกรรมการกีฬาจังหวัด และกรมพลศึกษา เป็นต้น²⁵

เงินบริจาคเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัยหรือภัยธรรมชาติอื่นที่เกิดขึ้นในประเทศไทย สำหรับการบริจาคตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2544 เป็นต้นไป โดยมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นตัวแทนรับเงินที่บริจาคเพื่อนำไปช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นนั้น²⁶

3.1.1.3 วิธีการคำนวณสิทธิประโยชน์ของเงินบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการคำนวณสิทธิประโยชน์ของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหลักเกณฑ์วิธีการในการคำนวณดังต่อไปนี้

1. ค่าลดหย่อนจากการบริจาค 2 เท่า ไปตามเงื่อนไขและวิธีการ ตามข้อ 3.1.1.1
2. ค่าลดหย่อนจากการบริจาคได้ตามจริง ไปตามเงื่อนไขและวิธีการ ตามข้อ 3.1.1.2

²² มาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

²³ ข้อ 1 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 44)

²⁴ ข้อ 2 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 44)

²⁵ ข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 44)

²⁶ มาตรา 5 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 527)

การคำนวณหาจำนวนภาษี

เงินได้พึงประเมินทุกประเภทรวมกันตลอดปีภาษี	xxxx
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	(xxx)
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	xxxx
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	(xxx)
เงินได้หลังหักค่าลดหย่อนไม่รวมลดหย่อนจากการบริจาค	xxxx
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนจากการบริจาค 2 เท่า	(xxx)
เงินได้หลังหักค่าลดหย่อนจากการบริจาค 2 เท่า	xxxx
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนจากการบริจาค ตามจำนวนที่บริจาคจริง	(xxx)
เงินได้สุทธิ	xxxx
นำเงินได้สุทธิตามคำนวณกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	
เงินได้สุทธิ x อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา = ภาษีที่ต้องชำระ	xxxx

ตัวอย่างที่ 1 จำนวนการบริจาคหักได้จำนวน 2 เท่า ไม่เกินกฎหมายกำหนด

	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมินประเภท 40(1) เงินเดือน	620,000 บาท
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	100,000 บาท
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	320,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า	8,000 บาท
เงินได้พึงประเมินประเภท 40(1) เงินเดือน	620,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด	<u>100,000</u>
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	520,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	<u>320,000</u>
คงเหลือ	200,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า	<u>16,000</u>
(200,000×10% = 20,000) (8,000×2=16,000)	
เหลือเงินได้สุทธิ	<u>184,000</u>

สรุป จากตัวอย่างที่ 1 จะเห็นได้ว่าผู้บริจาคสามารถใช้สิทธิลดหย่อนได้เต็มจำนวน และไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินหลักหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด

ตัวอย่างที่ 2 คำนวณการบริจาคหักได้จำนวน 2 เท่า กรณีที่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมินประเภท 40(1) เงินเดือน	620,000 บาท
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	100,000 บาท
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	320,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า	11,000 บาท

เมื่อเปรียบเทียบกับตัวอย่างที่ 1 เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า มีจำนวนมากกว่าตัวอย่างที่ 1 จำนวน 3,000 บาท จึงคำนวณได้ดังนี้

เงินเดือน	620,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด	<u>100,000</u>
คงเหลือ	520,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	<u>320,000</u>
คงเหลือ	200,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า (200,000×10%=20,000) (11,000×2=22,000)	<u>20,000</u>
คงเหลือ	180,000
<u>หัก</u> ส่วนที่เหลือจากสิทธิลดหย่อน 2 เท่านำมาเป็นค่าลดหย่อนจากการบริจาคตามจริง โดยคำนวณ 22,000-20,000 = 2,000÷2 = 1,000	<u>1,000</u>
เหลือเงินได้สุทธิ	<u>179,000</u>

สรุป จากตัวอย่างที่ 2 จะเห็นได้ว่าผู้บริจาคไม่สามารถใช้สิทธิลดหย่อนได้เต็มจำนวน และเกินร้อยละ 10 ของเงินหลักหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดทำให้ใช้สิทธิลดหย่อนได้เพียง 20,000 บาท แต่อย่างไรก็ตามเงินบริจาคส่วนที่เหลือสามารถนำมาใช้สิทธิเป็นค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาคได้ตามจริง คือ 1,000 บาท ดังนั้น สามารถลดหย่อนได้ทั้งสิ้น 21,000 บาท

ตัวอย่างที่ 3 คำนวณการบริจาคหักได้จำนวน 2 เท่า และการบริจาคหักได้ตามที่จ่ายตามจริง ไม่เกินกฎหมายกำหนด

	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมินประเภท 40(1) เงินเดือน	620,000 บาท
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	100,000 บาท
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	320,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า	8,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริง	15,000 บาท
เงินเดือน	620,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด	<u>100,000</u>
คงเหลือ	520,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	<u>320,000</u>
คงเหลือ	200,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า	<u>16,000</u>
(200,000×10%=20,000) (8,000×2=16,000)	
คงเหลือ	184,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริง	<u>15,000</u>
(184,000×10%=18,400)	
เงินได้สุทธิ	<u>169,000</u>

สรุป จากตัวอย่างที่ 3 จะเห็นว่าผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบริจาคเงิน ทั้ง 2 ประเภท และนำมาคำนวณลดหย่อนทางภาษีโดยเป็นเงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า มาคำนวณก่อนที่จะหักเงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริง ดังนั้น จากตัวอย่างที่ 3 สามารถใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษีได้ทั้งหมดจำนวน 31,000 บาท

ตัวอย่างที่ 4 คำนวนการบริจาคหักได้จำนวน 2 เท่าไม่เกินกว่ากฎหมายกำหนด และการบริจาคลดหย่อนที่จ่ายตามจริงเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมินประเภท 40(1) เงินเดือน	620,000 บาท
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	100,000 บาท
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	320,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า	10,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริง	19,000 บาท

เมื่อเปรียบเทียบกับตัวอย่างที่ 3 แล้วเงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า มีจำนวนมากกว่าตัวอย่างที่ 3 จำนวน 2,000 บาท และเงินบริจาคที่นำมาหักลดหย่อนได้ตามจริงมากกว่าตัวอย่างที่ 3 จำนวน 4,000 บาท จะคำนวณได้ดังนี้

เงินเดือน	620,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด	<u>100,000</u>
คงเหลือ	520,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	<u>320,000</u>
คงเหลือ	200,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า (200,000×10%=20,000) (10,000×2=20,000)	<u>20,000</u>
คงเหลือ	180,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริง (180,000×10%=18,000)	<u>18,000</u>
เงินได้สุทธิ	<u>162,000</u>

สรุป จากตัวอย่างที่ 4 จะเห็นว่าผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้สิทธิลดหย่อน 2 เท่าได้เต็มจำนวน เนื่องจากไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินหลังหักลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)(2)(3)(4)(5)(6) สามารถใช้สิทธิได้ 20,000 บาท และเงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริงไม่สามารถใช้ได้เต็มจำนวนเนื่องจากเกินกว่าอัตราร้อยละ 10 หลังหักเงินบริจาค 2 เท่า จึงใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เพียง 18,000 บาทเช่นกัน

ตัวอย่างที่ 5 คำนวณการบริจาคหักได้จำนวน 2 เท่าเกินกว่ากฎหมายกำหนด แต่การบริจาคลดหย่อนที่จ่ายตามจริงไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมินประเภท 40(1) เงินเดือน	620,000 บาท
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	100,000 บาท
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	320,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า	13,000 บาท
เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริง	10,000 บาท

เมื่อเปรียบเทียบกับตัวอย่างที่ 4 แล้วเงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า มีจำนวนมากกว่าตัวอย่างที่ 4 จำนวน 3,000 บาท และเงินบริจาคได้สิทธิลดหย่อนตามจริงน้อยกว่า 9,000 บาทคำนวณได้ดังนี้

เงินเดือน	620,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด	<u>100,000</u>
คงเหลือ	520,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	<u>320,000</u>
คงเหลือ	200,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า (200,000×10%=20,000) (13,000×2=26,000)	<u>20,000</u>
คงเหลือ	180,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคส่วนที่เหลือจากเงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่า (26,000–20,000 = 6,000÷2 = 3,000) สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนมาใช้ในการ ลดหย่อนในการบริจาคตามจริงได้ โดยคำนวณ (3,000 + 10,000 = 13,000)	<u>13,000</u>
เงินได้สุทธิ	<u>167,000</u>

สรุป จากตัวอย่างที่ 5 จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้สิทธิลดหย่อนของเงินบริจาคที่นำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่าไม่ได้เต็มจำนวน เนื่องจากเกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)(2)(3)(4)(5)(6) ใช้สิทธิได้เพียง 20,000 บาท แต่อย่างไรก็ตามเงินบริจาคส่วนที่เกินที่ไม่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่าสามารถนำไปบวกกับเงินบริจาคที่สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนเท่ากับจ่ายตามจริงได้ ดังนั้นค่าลดหย่อนจากการบริจาคได้ตามจริงจึงสามารถบริจาคได้ 13,000 บาท โดยคำนวณจากบริจาคตามจริง 10,000 บาท บวกกับเงินบริจาคที่ลดหย่อนได้ 2 เท่าส่วนที่เกินกฎหมายกำหนด 3,000 บาทรวมเป็น 13,000 บาท

จากข้อสังเกต ตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นใช้คำว่า “เงินบริจาค” ฉะนั้นจะต้องบริจาคเป็นเงินเท่านั้นจึงจะนำเงินบริจาคมานั้นมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ แต่ถ้าบริจาคเป็นสิ่งของจะนำมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาคมานั้นมาหักเป็นค่าลดหย่อนไม่ได้²⁷ และหากสามารถที่จะบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ก็ยังไม่มีส่วนลดหย่อน สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นผู้เขียนจึงนำกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่จะมาบริจาคในประเทศไทยมาเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของทรัพย์สิน

3.1.2 กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าทรัพย์สินในประเทศไทย

ในประเทศไทยนั้นมีกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าทรัพย์สิน หลากหลายประเภท ทั้งนี้ ผู้เขียนจึงนำมาตราฐานการบัญชี มาตรฐานรายงานทางการเงินบางส่วนมาปรับใช้ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา เพื่อให้เข้ากับยุคสมัยในปัจจุบัน รวมถึงมีความใกล้เคียงกับข้อกำหนดของประเทศไทย จึงเป็นหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบกับข้อกำหนดเพื่อที่จะนำหลักเกณฑ์เหล่านี้มาวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่นำมาบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน นั้นมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขคล้ายกับหลักเกณฑ์การวัดมูลค่าของประมวลรัษฎากร โดยมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ามี ดังนี้

1. คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดินอาคารและอุปกรณ์²⁸ ได้ระบุคำนิยามที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าไว้ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี หมายถึง จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา หมายถึง ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สินนั้น

²⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร”, พิมพ์ครั้งที่ 16 แก้ไขเพิ่มเติม กุมภาพันธ์ 2561, หน้า 325

²⁸ คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์. สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ 13 มิถุนายน 2560) แหล่งที่มา : <http://www.fap.or.th/upload/9414/7tqSdZRPOE.pdf> [17 เมษายน 2563]

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา

การวัดมูลค่า ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ มูลค่าเทียบเท่าราคาเงินสด ณ วันที่รับรู้รายการ

กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการ จากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

1. รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์
2. กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ

หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าทรัพย์สินนั้น โดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็น ณ วันที่สิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

2. คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม²⁹
ได้ระบุค่านิยามไว้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง เป็นราคาที่ได้รับจากรายการสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่มีการวัดมูลค่า

ตลาดหลัก หมายถึง ตลาดที่มีปริมาณ และระดับกิจกรรมของทรัพย์สินนั้น และหนี้สินนั้นมากที่สุด

ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด หมายถึง ตลาดที่จำนวนเงินที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์เป็นจำนวนมากที่สุด หรือตลาดที่จำนวนเงินที่จ่ายคืนเพื่อโอนหนี้สินเป็นจำนวนน้อยที่สุดภายหลังจากที่ได้พิจารณาต้นทุนการทำรายการ และต้นทุนของการขนส่งแล้ว

²⁹ คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ 17 กันยายน 2558) แหล่งที่มา : <http://www.fap.or.th/upload/9414/2Ydrjd9wzH.pdf>

การวัดมูลค่ายุติธรรม

ประเด็นสำคัญของการวัดมูลค่ายุติธรรม คือ ความเชื่อถือได้ หรือความสมเหตุสมผลของมูลค่ายุติธรรมนั้น ซึ่งการได้มาของมูลค่ายุติธรรมนั้นอาจได้มาจากราคาตลาดที่มีการซื้อขายคล่อง หรือการประเมินราคาโดยอาศัยเทคนิคการวัดมูลค่า ซึ่งวิธีการวัดมูลค่า จำแนกได้ 3 วิธี ดังนี้

1. วิธีราคาตลาด วิธีนี้วัดมูลค่ายุติธรรม โดยอ้างอิงราคาและข้อมูลที่เกิดจากรายการในตลาด ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือเปรียบเทียบกันได้
2. วิธีราคาทุนเปลี่ยนแปลง วิธีนี้วัดโดยใช้ราคาทุนเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์ที่ต้องการวัดมูลค่า ซึ่งต้องคำนึงถึงความเสี่ยงต่าง ๆ เช่น ความล้าสมัยของสินทรัพย์
3. วิธีกระแสเงินสด วิธีนี้วัดมูลค่า โดยประมาณกระแสเงินสด หรือรายได้แล้วคิดลดมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน นั่นคือ มูลค่ายุติธรรมจะสะท้อนถึงมูลค่าปัจจุบัน ที่คาดหวังของตลาดแบบจำลองการคำนวณมูลค่าจะมีบทบาทในการวัดมูลค่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 ได้กำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมตามประเภทข้อมูลที่นำมาใช้เพื่อสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ของการวัดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งเทคนิคการประเมินมูลค่ายุติธรรมแบ่งเป็น 3 ระดับ ดังนี้

1. ข้อมูลระดับ 1 เป็นราคาเสนอซื้อ ขาย ในตลาดที่มีสภาพคล่อง สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่เหมือนกัน ซึ่งกิจการสามารถเข้าถึงตลาดนั้นๆ วันที่วัดมูลค่าราคาเสนอซื้อ ขายในตลาดที่มีสภาพคล่องถือเป็นมูลค่ายุติธรรมที่พร้อมด้วยหลักฐานที่น่าเชื่อถือที่สุด ได้แก่ ราคาปิดตลาดของหุ้นสามัญที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น
2. ข้อมูลระดับ 2 เป็นข้อมูลที่ไม่ใช่ราคาเสนอซื้อ ขายที่รวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1 แต่เป็นข้อมูล ซึ่งสามารถสังเกตได้ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมสำหรับสินทรัพย์และหนี้สิน ข้อมูลระดับ 1 รวมถึง
 - 2.1 ราคาเสนอซื้อ ขาย สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง
 - 2.2 ราคาเสนอซื้อ ขายสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันในตลาดที่ไม่มีสภาพคล่อง
 - 2.3 ข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ราคาเสนอซื้อ ขาย ที่สามารถสังเกตได้สำหรับสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึง
 - 2.4 ข้อมูลซึ่งรวบรวมจากข้อมูลตลาดอื่น
3. ข้อมูลระดับ 3 เป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ สำหรับสินทรัพย์และหนี้สิน โดยข้อมูลไม่สามารถสังเกตได้จะถูกนำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมในขอบเขตเท่าที่ไม่มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่สามารถสังเกตได้ ณ วันที่มีการวัดมูลค่าโดยกิจการต้องพัฒนาข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ โดยใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ในสถานการณ์ขณะนั้น ซึ่งรวมถึงข้อมูลของกิจการเองประกอบกับข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับสมมติฐานของข้อมูลที่มีส่วนร่วมในตลาดมีอยู่

3.2 มาตรการทางภาษีเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศหนึ่งที่มีการออกกฎหมายเกี่ยวกับการบริจาคเพื่อการกุศล เพื่อนำมรดกหย่อนทางภาษีให้กับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงลักษณะองค์กรที่รับบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นมีรูปแบบคล้ายๆ กับของประเทศไทยไม่ว่าจะเป็น เรื่องของศาสนา มูลนิธิ องค์การการกุศล หรือการศึกษา เป็นต้น และประเทศสหรัฐอเมริกานั้นยังมีการออกกฎหมายในเรื่องของกฎเกณฑ์การบริจาคหลากหลายรูปแบบไม่ว่าจะเป็น การบริจาคเป็นตัวเงิน การบริจาคเป็นทรัพย์สิน หรือสามารถบริจาคเป็นการบริการโดยการช่วยเหลือให้กับองค์การการกุศลอีกด้วย ดังนั้นผู้เขียนจึงนำกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา มาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทย เพื่อให้ผู้เสียภาษีและรัฐบาลได้รับประโยชน์สูงสุดจากการใช้มาตรการลดหย่อนทางภาษี

3.2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติ กล่าวคือ ผู้ที่มีสัญชาติซึ่งมีฐานะเป็นพลเมืองของรัฐผู้เก็บภาษีโดยไม่คำนึงว่าจะอาศัยอยู่ที่ไหน หรือมีแหล่งเงินได้จากที่ใดก็ตาม ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐที่ตนมีฐานะเป็นพลเมืองของรัฐนั้น อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์นี้มีความเหมาะสมกับประเทศที่มีการจัดรัฐสวัสดิการแก่พลเมืองเป็นอย่างดี³⁰ โดยโครงสร้างการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ

$$\text{ภาษีที่ต้องชำระ} = \text{เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี} \times \text{อัตราภาษี}$$

โดยเงินได้สุทธินั้นคำนวณได้จาก ตามแบบฟอร์ม 1040 U.S. Individual Income Tax Return³¹

รายได้รวมตามที่กฎหมายกำหนด (adjusted gross income = AGI)	xxxxx
<u>หัก</u> ลดหย่อนพื้นฐานและลดหย่อนแยกตามประเภทกรอกตามแบบฟอร์ม Schedule A	(xxxx)
รายได้ที่ต้องเสียภาษี	xxxxx
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายอื่นๆและเครดิตที่ขอคืนได้	(xxxx)
เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี	xxxxx

³⁰ ฌอนณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, 2546 หน้า 5

³¹ ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก IRS Internal Revenue Service Form 1040 2019, U.S. Individual Income Tax Return [Online], Available from <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040.pdf> [17 April 2020]

เงินได้พึงประเมินตาม (Adjusted Gross income : AGI) ในแบบฟอร์ม 1040 มาจากเงินได้ดังนี้

1	Wages, salaries, tips, etc. Attach Form(s) W-2		1	
2a	Tax-exempt interest	2a	b	Taxable interest. Attach Sch. B if required
2b			2b	
3a	Qualified dividends	3a	b	Ordinary dividends. Attach Sch. B if required
3b			3b	
4a	IRA distributions	4a	b	Taxable amount
4b			4b	
c	Pensions and annuities	4c	d	Taxable amount
4d			4d	
5a	Social security benefits	5a	b	Taxable amount
5b			5b	
6	Capital gain or (loss). Attach Schedule D if required. If not required, check here		6	<input type="checkbox"/>
7a	Other income from Schedule 1, line 9		7a	
b	Add lines 1, 2b, 3b, 4b, 4d, 5b, 6, and 7a. This is your total income		7b	
8a	Adjustments to income from Schedule 1, line 22		8a	
b	Subtract line 8a from line 7b. This is your adjusted gross income		8b	

แบบฟอร์ม Schedule A นั้น จะระบุถึงการลดหย่อนเพื่อการกุศลไว้ด้วย โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4 แบบฟอร์ม Schedule A สำหรับแยกรายการลดหย่อนในส่วนของการบริจาคเพื่อการกุศลสำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเทศสหรัฐอเมริกา ปี 2019³²

การบริจาคโดยเงินสด หรือ เช็ค และกรณีที่บริจาคมูลค่า \$250 หรือมากกว่า ให้ดูตามเงื่อนไข	11	xxxx	
อื่น ๆ นอกเหนือจากเงินสด หรือ เช็ค และกรณีที่บริจาคมูลค่า \$250 หรือมากกว่าให้ดูตามเงื่อนไข ผู้เสียภาษีต้องแนบฟอร์ม 8283 ³³ ถ้าในกรณีที่มิมูลค่ามากกว่า \$500	12	xxxx	
ยอดยกมาจากปีก่อน	13	xxxx	
รวม			xxxx

จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถบริจาคได้ทั้งเงินสด และทรัพย์สินเพื่อใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษีโดยการสิทธิประโยชน์ทางภาษี

³² IRS Internal Revenue Service Form 1040 2019 Schedule A (Form 1040 or 1040-SR), Itemized Deductions [Online] Available from : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040sa.pdf> [April 17, 2020]

³³ IRS Internal Revenue Service Form 8283 2019, Noncash Charitable Contributions [Online] Available from : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8283.pdf> [April 17, 2020]

3.2.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกา

การบริจาคให้กับองค์กรไม่แสวงหากำไรซึ่งจะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจะได้รับสิทธิ นำมาหักเป็นค่าลดหย่อนจากการบริจาค ตามมาตรา 170 (a)(1) แห่งประมวลรัษฎากร ของประเทศสหรัฐอเมริกา³⁴ซึ่งวางหลักว่า “การบริจาคเพื่อการกุศลใด ๆ ที่ทำภายในปีภาษี เงินบริจาคการกุศลนั้นจะได้รับอนุญาตให้นำมาลดหย่อนทางภาษีได้” และตามมาตรา 170 (b) (1) แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้สิทธิกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบริจาคให้กับองค์กรการกุศลจะสามารถนำมาลดหย่อนตามกฎหมายได้สูงสุดร้อยละ 60 ของ AGI

อย่างไรก็ตามองค์กรไม่แสวงหากำไรบางประเภทเท่านั้นที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น องค์กรการกุศล องค์กรเสริมธุรกิจและอาชีพ องค์กรที่ดำเนินธุรกิจในรูปแบบสหกรณ์ องค์กรเพื่อประโยชน์ของสมาชิกอื่นๆ และองค์กรที่ทำหน้าที่ในนามของรัฐบาล โดยจะแยกเป็นองค์กรหลักๆ ได้ดังนี้

1. การบริจาคให้กับองค์กรการกุศลทั่วไป ไม่รวมถึงองค์กรสังคมนิยมจะ ได้รับสิทธินำมาหักเป็นค่าลดหย่อนตามกฎหมายกำหนดจากการบริจาค ซึ่งแต่ละองค์กรนั้น จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่เท่ากัน เช่น องค์กรการกุศลทั่วไปสามารถนำมาลดหย่อน ตามกฎหมายได้สูงสุดร้อยละ 60 ของ AGI แต่หากบริจาคให้กับมูลนิธิเอกชน จะได้รับสิทธิลดหย่อนการบริจาค เพียงร้อยละ 30 ของ AGI

2. การบริจาคให้กับองค์กรสงเคราะห์ทหารผ่านศึก ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะ ก็จะสามารถนำลดหย่อนจากการบริจาคได้ร้อยละ 30 ของ AGI

3. หากมีการบริจาคให้กับองค์กรเพื่อประโยชน์สมาชิกอื่น ๆ และมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะ เช่น การฌาปนกิจสงเคราะห์ นอกจากจะสงเคราะห์ให้กับสมาชิกแล้ว องค์กรดังกล่าวยัง ฌาปนกิจสงเคราะห์ให้กับบุคคลที่ยากไร้ หรือบุคคลภายนอกด้วยซึ่งการบริจาคให้กับองค์กรนี้ ก็สามารถนำมาลดหย่อนได้ร้อยละ 30 ของ AGI

การบริจคนั้นมีหลากหลายองค์กร ซึ่งกฎหมายได้ระบุถึงการบริจาคอื่นๆ ไว้ว่านอกเหนือจากที่ระบุไว้ ตามมาตรา 170 (b)(1) แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว สามารถนำมาลดหย่อนทางภาษีได้ร้อยละ 30 ของ AGI

³⁴ Section 170 Internal Revenue Code, § 170. Charitable, Etc., Contributions And Gifts [Online]

Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_170 [April 17, 2020]

3.2.3 ขั้นตอนการหักลดหย่อนจากการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามประกาศฉบับที่ 526 เรื่อง การบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะ ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้พูดถึงวิธีการลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดจากการบริจาค³⁵ กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาที่บริจาคเพื่อการกุศลมากกว่า 1 อย่างให้ใช้วิธีคำนวณค่าลดหย่อนจากการบริจาค ดังต่อไปนี้

1. การบริจาคเป็นเงินสดหรือเช็ค มูลค่าที่สามารถนำมาลดหย่อนอัตราร้อยละ 60 ของ AGI หัก การบริจาคได้ไม่เกินร้อยละ 60 ของ AGI

2. การบริจาคที่ไม่ใช่เงินสด (นอกเหนือจากสิทธิการลดหย่อนการบริจาค) ที่สามารถนำมาลดหย่อนได้อัตราร้อยละ 50 ของ AGI และลบด้วยการบริจาคที่เป็นเงินสดหรือเช็ค ตามข้อ 1

3. การบริจาคที่เป็นเงินสดและไม่ใช่เงินสด (นอกเหนือจากกำไรจากการขายทรัพย์สิน) ที่สามารถลดหย่อนได้ร้อยละ 30 ของ AGI. หักการบริจาคไม่เกินอัตรา

3.1 ร้อยละ 30 ของ AGI หรือ

3.2 ร้อยละ 50 ของ AGI ลบ เงินบริจาคให้กับองค์กรการกุศลที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ ร้อยละ 50 (นอกเหนือจากเงินบริจาคที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ร้อยละ 100 ของ AGI หรือค่าใช้จ่ายจากการบริจาค) รวมถึงกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ ในอัตราร้อยละ 30 ของ AGI

4. การบริจาคของกำไรจากการขายทรัพย์สินที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ในอัตราร้อยละ 30 ของ AGI หักการบริจาคไม่เกินอัตรา

4.1 ร้อยละ 30 ของ AGI

4.2 ร้อยละ 50 ของ AGI ลบการบริจาคที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ในอัตราร้อยละ 50 หรือ 60 ของ AGI (นอกเหนือจากสิทธิการลดหย่อนการบริจาค)

³⁵ IRS Internal Revenue Services, Publication 526 Charitable Contributions For use in preparing 2019 Returns, (Mar 20,2020) Page 16 [Online] Available from : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf> [April 17, 2020]

5. การบริจาคของกำไรจากการขายทรัพย์สินที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ไม่เกินอัตราร้อยละ 20 ของ AGI หักการบริจาคไม่เกินอัตราร้อยละ :

5.1 ร้อยละ 20 ของ AGI

5.2 ร้อยละ 30 ของ AGI ลบกำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินที่ไม่เกินอัตราร้อยละ 30 ของ AGI

5.3 อัตราร้อยละ 30 ของ AGI ลบบริจาคอื่นๆ ที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ไม่เกินอัตราร้อยละ 30 ของ AGI หรือ

5.4 อัตราร้อยละ 50 ของ AGI ลบการบริจาคที่สามารถนำมาลดหย่อนได้ อัตราร้อยละ 60, 50 และ 30 ของ AGI (นอกเหนือจากการลดหย่อนจากการบริจาค)

6. การบริจาคที่หักค่าลดหย่อนได้ในอัตราร้อยละ 50 ของ AGI หักการบริจาคที่ไม่เกินอัตราร้อยละ 50 ของ AGI ลบบริจาคอื่นๆ ที่นำมาเป็นค่าใช้จ่ายตามข้อ 1 ถึง 5

7. การบริจาคที่หักค่าลดหย่อนได้ในอัตราร้อยละ 100 ของ AGI หัก การบริจาคที่ไม่เกินอัตราร้อยละ 100 ของ AGI ลบบริจาคอื่นๆ ที่นำมาเป็นค่าใช้จ่ายตาม ข้อ 1 ถึง 6

8. การบริจาคสำหรับช่วยเหลือบรรเทาเหตุการณ์ต่างๆ ที่สามารถลดหย่อนได้ไม่เกินอัตราร้อยละ 100 ของ AGI หักค่าลดหย่อนที่ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 100 ของ AGI ลบค่าลดหย่อนจากการบริจาคทั้งหมด

ตารางที่ 5 สรุปขั้นตอนการคำนวณค่าลดหย่อนจากการบริจาคมากกว่า 1 อย่างของสหรัฐอเมริกา³⁶

ข้อ	การบริจาค	ไม่เกินร้อยละของ AGI	ลดหย่อนได้ร้อยละ ของ AGI
1.	เงินสด	60	60
2.	อื่น ๆ ที่ไม่เงินสด	50	50
3.	เงินสด และ ไม่ใช่เงินสด	30	3.1) 30 หรือ 3.2) 50 - (ข้อ 2+กำไรจากการขายทรัพย์สิน 30)
4.	กำไรจากการขายทรัพย์สิน	30	4.1) 30 หรือ 4.2) 50 - (ข้อ 1+2)
5.	กำไรจากการขายทรัพย์สิน	20	5.1) 20 หรือ 5.2) 30 - ข้อ 4 5.3) 30 - ข้อ 3 5.4) 50 - (ข้อ 4+3+2+1)
6.	บริจาคเงินที่มีฐาน AGI 50%	50 - (บริจาคที่มีฐานไม่เกิน 50 ลบ ข้อ 1-5 รวมกัน)	
7.	บริจาคเงินที่มีฐาน AGI 100%	100 - (ข้อ 1-6 รวมกัน)	
8.	บริจาคเงินสำหรับบรรเทาทุกข์, ภัยพิบัติ	100 - (ข้อ 1-7 รวมกัน)	

³⁶ ผู้เขียนนำข้อมูลประยุกต์ใช้ข้อมูลจาก IRS Internal Revenue Services, Publication 526 Charitable Contributions For use in preparing 2019 Returns, (Mar 20,2020) Page 16-17

ตารางที่ 6 ตัวอย่างที่ 1 กรณีที่ผู้เสียภาษีบริจาค เงิน และที่ดินให้กับโบสถ์ และเงินสดให้กับมูลนิธิ³⁷

	มูลค่า (USD)
Adjusted Gross Income (AGI)	50,000. -
เดือน มีนาคม ได้บริจาคให้กับ โบสถ์ โดยมี	
เงินสด	2,000. -
ที่ดิน (Fair Market Value)	28,000. -
ที่ดิน (Basis Value)	22,000. -
บริจาคให้กับมูลนิธิเอกชนที่ไม่แสวงหากำไร (สิทธิลดหย่อน 30%)	
เงินสด	5,000. -

จากข้อมูลตัวอย่าง คำนวณได้ดังนี้

	USD
Adjusted Gross Income	50,000
<u>หัก</u> บริจาคเงินสดให้กับ โบสถ์	(2,000)
บริจาคที่ดินให้กับโบสถ์โดยใช้ราคา Fair Market Value	
ใช้สิทธิตามข้อ 4 คือ สามารถใช้สิทธิได้ไม่เกินร้อยละ 30 ของ AGI ดังนั้น	
$50,000 \times 30\% = 15,000.-$	<u>(15,000)</u>
ส่วนต่างของราคา Fair Market Value $28,000 - 15,000 = 13,000$	
จะยกยอดไปสำหรับการเสียภาษีครั้งหน้า	
รวมที่สามารถใช้สิทธิลดหย่อนจากการบริจาค	<u>(17,000)</u>
เงินได้หลังหักค่าลดหย่อน	<u>33,000</u>

บริจาคให้กับมูลนิธิเอกชนที่ไม่แสวงหากำไร นั้นไม่สามารถนำมาลดหย่อนได้ เพราะว่าเกินกว่าสิทธิที่จะสามารถนำมาลดหย่อนได้ เนื่องจากการบริจาคให้กับโบสถ์ $2,000 + 28,000 = 30,000$ ซึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของ AGI คือ 25,000 ดังนั้นการบริจาคให้กับมูลนิธิเอกชนต้องนำไปใช้สิทธิในปีถัดไป

³⁷ ผู้เขียนนำข้อมูลประยุกต์ใช้ข้อมูลจาก IRS Internal Revenue Services, Publication 526 Charitable Contributions For use in preparing 2019 Returns, (Mar 20,2020) Page 16

ในการบริจาคที่ดินนั้นสามารถเลือกราคาได้ว่าจะบริจาคด้วยราคา Fair Market Value หรือราคา Basis Value หากกรณีที่เลือกจะบริจาคที่ดินด้วยราคา Basis Value จะไม่เข้าเงื่อนไข Capital Gain Property จะสามารถลดหย่อนได้ร้อยละ 50 ตามข้อ 2

ตารางที่ 7 ตัวอย่างที่ 2 กรณีที่ผู้เสียภาษีบริจาค เงิน และที่ดินให้กับโบสถ์ และเงินสดให้กับมูลนิธิ เลือกใช้สิทธิราคา Basis Value

	มูลค่า (USD)
Adjusted Gross Income (AGI)	50,000. -
เดือน มีนาคม ได้บริจาคให้กับ โบสถ์ โดยมี	
เงินสด	2,000. -
ที่ดิน (Fair Market Value)	28,000. -
ที่ดิน (Basis Value)	22,000. -
บริจาคให้กับมูลนิธิเอกชนที่ไม่แสวงหากำไร (ลดหย่อนได้ไม่เกินร้อยละ 30)	
เงินสด	5,000. -

จากข้อมูลตัวอย่าง คำนวณได้ดังนี้

การบริจาคใช้สิทธิตามข้อ 2 คือ สามารถลดหย่อนได้ไม่เกินร้อยละ 50	USD
ของ AGI ดังนั้น $50,000 \times 50\% = 25,000.-$	
Adjusted Gross Income	50,000
<u>หัก</u> บริจาคเงินสดให้กับ โบสถ์	(2,000)
บริจาคที่ดินให้กับโบสถ์ ใช้ราคา Basis Value ใช้สิทธิตามข้อ 2	(22,000)
บริจาคมูลนิธิเอกชน	
ค่าใช้จ่ายจากการบริจาคให้โบสถ์ $2,000 + 22,000 = 24,000$	<u>(1,000)</u>
ดังนั้นสิทธิจากการบริจาคสามารถใช้ได้ 1,000	
รวมที่สามารถใช้สิทธิลดหย่อนจากการบริจาค	<u>(25,000)</u>
เงินได้หลังหักค่าลดหย่อน	<u>25,000</u>

เนื่องจากการบริจาค ที่ดินใช้ราคา Basis Value จึงถือว่าเป็นการบริจาคทรัพย์สินปกติ ทำให้เข้าตามเงื่อนไขข้อ 2 เพราะไม่ได้บริจาคที่ดินจากราคา Fair Market Value เสมือนเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินส่งผลทำให้นำมาลดหย่อนได้ทั้งจำนวน ซึ่งผลรวมจากการบริจาคให้กับโบสถ์ จึงเท่ากับ \$24,000 คงเหลือ \$1,000 ที่สามารถนำมาใช้สิทธิลดหย่อนได้อยู่ จึงนำเงินที่บริจาคให้กับมูลนิธิเอกชนที่ไม่แสวงหากำไรมาหักเป็นค่าลดหย่อนเพิ่มได้อีก \$1,000 ซึ่งส่วนต่าง \$4,000 จะยกยอดไปสำหรับปีภาษีถัดไป

3.2.4 ประเภทองค์กรที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ตามกฎหมายมาตรา 170 (b)(1)(A) ได้ระบุประเภทองค์กรที่ได้รับสิทธิกรรับบริจาคเพื่อการกุศล³⁸ ดังนี้

ตารางที่ 8 ประเภทขององค์กรการกุศลตามมาตรา 170(b)(1)(A)

1.	สำหรับโบสถ์คริสต์จักรหรือการประชุมหรือสมาคมของคริสต์จักร
2.	องค์กรการศึกษาที่มีหลักสูตรประจำและมีนักเรียนลงทะเบียนเรียนเป็นประจำ เข้าร่วมในสถานที่ที่มีกิจกรรมการศึกษา
3.	องค์กรที่มีวัตถุประสงค์หลักคือทำให้การดูแลทางการแพทย์หรือโรงพยาบาลหรือ การศึกษาด้านการแพทย์ หรือการวิจัยทางการแพทย์หากองค์กรเป็นโรงพยาบาลหรือ ถ้าองค์กรเป็นองค์กรการวิจัยทางการแพทย์ที่มีส่วนร่วมกับการวิจัยทางการแพทย์อย่างต่อเนื่อง และในระหว่างปีภาษีที่มีการบริจาคผลงานนั้นองค์กรดังกล่าว มีจุดมุ่งหมายที่จะใช้เงินบริจาคเพื่อการวิจัยดังกล่าวก่อนวันที่ 1 มกราคม หลังจาก 5 ปี ที่มีการบริจาค
4.	องค์กรที่ปกติได้รับการสนับสนุนเป็นรูปธรรม (ไม่รวมรายได้ที่ได้รับจากการจัดกิจกรรม หรือการปฏิบัติงานโดยองค์กรการกุศล การศึกษา หรือวัตถุประสงค์หรือหน้าที่อื่น ๆ ที่เป็นพื้นฐานสำหรับการยกเว้นภายใต้มาตรา 501(a) ³⁹ สหรัฐอเมริกาหรือรัฐใด ๆ หรือจากการมีส่วนร่วมโดยตรงหรือโดยอ้อมจากประชาชนทั่วไป และซึ่งมีการจัดระเบียบ และดำเนินการโดยเฉพาะเพื่อบริหารทรัพย์สินและเพื่อใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ ของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยซึ่งเป็นองค์กรที่อ้างถึงในข้อ (2) ของอนุวรรคนี้ และเป็นหน่วยงาน หรือเป็นเครื่องมือของรัฐ หรือหน่วยงานของรัฐหรือเป็นเจ้าของ หรือดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐ หรือโดยหน่วยงานอื่นอย่างน้อยหนึ่งรัฐ หรือเขตการปกครอง
5.	หน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้องตามมาตรา (c)(1) ⁴⁰

³⁸IRS Internal Revenue Code, § 170. Charitable, Etc., Contributions And Gifts Section 170(b)(1)(A) [Online] Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_170 [April 17, 2020]

³⁹ IRS Internal Revenue Code, § 501 Exemption From Tax On Corporations, Certain Trusts, Etc Section 501 (a) [Online] Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_501 [April 17, 2020]

⁴⁰ IRS Internal Revenue Code, § 170. Charitable, Etc., Contributions And Gifts Section 170(c)(1) [Online] Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_170 [April 17, 2020]

6.	องค์กรที่อ้างถึงอนุมาตรา (c)(2) ⁴¹ ซึ่งโดยปกติจะได้รับการสนับสนุนจากหน่วยงานของรัฐ (ไม่รวมรายได้พิเศษอื่นจาก องค์กรการกุศล องค์กรการศึกษาหรือองค์กรอื่นๆ ที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 501(a))ที่อ้างถึงในอนุมาตรา (c)(1) หรือจากการบริจาคโดยตรงหรือโดยอ้อมจากประชาชนทั่วไป
7.	มูลนิธิเอกชนที่อธิบายไว้ในอนุมาตรา (F) ⁴²
8.	องค์กรการกุศลที่อธิบายไว้ใน มาตรา 509(a)(2) หรือ(3) ⁴³
9.	องค์กรวิจัยการเกษตรที่มีส่วนร่วมในการดำเนินการวิจัยการเกษตรอย่างต่อเนื่อง ร่วมกับมหาวิทยาลัยที่ให้ทุน และในช่วงปีปฏิทินที่มีการบริจาคเงินให้กับองค์กรนั้นต้อง ใช้เงินบริจาคก่อนวันที่ 1 มกราคม หลังจาก 5 ปีที่มีการบริจาค

3.2.5 ประเภทของการบริจาคเพื่อรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

1. การบริจาคโดยลักษณะเป็นเงินและได้รับผลตอบแทน ซึ่งผู้บริจาคสามารถบริจาคได้ ทั้งในรูปแบบของเงินสด หักเงินจากบัตรเครดิต เช็ค สัญญาใช้เงิน หากในกรณีที่มีการบริจาคเงินแล้ว ได้ของสมนาคุณต้องนำสิ่งของนั้นมาหักกับมูลค่าที่บริจาคไปเพื่อให้เหลือส่วนต่างที่เกิดจากการบริจาค⁴⁴

บริจาคเป็นเงินสด	\$100
ได้รับของสมนาคุณ เช่น บัตรชมคอนเสิร์ต	\$50
เงินบริจาคที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่ากับ	\$50

ดังนั้นจะได้รับสิทธิประโยชน์จากการบริจาคมนี้เท่ากับ \$50

⁴¹ IRS Internal Revenue Code, § 170. Charitable, Etc., Contributions And Gifts Section 170(c)(2) [Online] Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_170 [April 17, 2020]

⁴² IRS Internal Revenue Code, § 170. Charitable, Etc., Contributions And Gifts Section 170(F) [Online] Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_170 [April 17, 2020]

⁴³ IRS Internal Revenue Code, § 509 Private Foundation Defined Section 509 (a) and (b) [Online] Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_509 [April 17, 2020]

⁴⁴ IRS Internal Revenue Services, Publication 526 Charitable Contributions For use in preparing 2019 Returns, (Mar 20,2020) Page 4 [Online] Available from : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf> [April 17, 2020]

2. การบริจาคโดยคิดเป็นค่าใช้จ่ายจากการให้บริการ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากตัวบุคคล ที่ได้ให้บริการกับองค์กรการกุศล ถึงแม้ว่าการให้บริการกับองค์กรการกุศลนั้นจะไม่สามารถวัดมูลค่า การให้บริการได้เพื่อนำมาลดหย่อนได้ เช่น การให้ความรู้แก่บุคคลในงานสัมมนาองค์กรการกุศล ผู้ให้ความรู้ไม่สามารถหักค่าลดหย่อนจากการให้ความรู้ได้ แต่สามารถหักค่าลดหย่อนที่จ่ายจริง ที่เกิดขึ้นได้ โดยใช้หลักเกณฑ์ดังนี้⁴⁵

- 2.1 ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการบริการที่ไม่สามารถคืนเงินได้
- 2.2 ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงและการบริการนั้นและเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
- 2.3 ต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคต้องเดินทางไปเป็นตัวแทนในการบรรยายในกิจกรรมการกุศล ขององค์กรการกุศล ผู้บริจาคสามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดได้โดยนำค่าใช้จ่าย จากการเดินทางเพื่อมาบรรยายในกิจกรรมการกุศลดังกล่าว ดังนี้

ค่าน้ำมันรถ	\$10
ค่าอาหารระหว่างเดินทางไปเพื่อให้บริการ	<u>\$25</u>
นำมาเป็นค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดได้	<u>\$35</u>

ดังนั้นจะได้รับสิทธิประโยชน์จากการบริจาคมนี้เท่ากับ \$35

3. การบริจาคเป็นทรัพย์สิน โดยมีข้อพิจารณา คือ

ลักษณะของทรัพย์สินที่จะนำมาบริจาคจะต้องเป็นทรัพย์สินใหม่ หรือในกรณีที่ทรัพย์สินมีการใช้แล้ว ต้องมีการประเมินราคาผ่านผู้ประเมินราคาที่ได้รับอนุญาต โดยทรัพย์สินที่นำมาบริจาคมนั้น มีหลากหลายประเภทและแต่ละประเภทก็มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน เช่น⁴⁶

เสื้อผ้า และของใช้ในบ้าน ซึ่งจะหมายความรวมถึง เฟอร์นิเจอร์ เครื่องใช้ไฟฟ้า ฝ้าลิ้น อื่น ๆ ที่คล้ายกันทรัพย์สินเหล่านี้ จะคำนวณต่ำกว่าราคาซื้อขายซึ่งราคาเสื้อผ้ามือสองนั้นอาจวัดได้ จากร้านขายเสื้อผ้ามือสอง เช่น ราคาที่ฝากขาย หรือราคาร้านที่ซื้อถือได้ และเฟอร์นิเจอร์ เครื่องใช้ไฟฟ้านั้นต้องไม่ชำรุดบกพร่อง โดยทรัพย์สินเหล่านี้จะใช้มูลค่ายุติธรรมตลาดเป็นตัววัดมูลค่าทรัพย์สิน

⁴⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8

รถยนต์ เรือและเครื่องบิน จะใช้ราคามูลค่ายุติธรรมตลาด นำมาวัดมูลค่าโดยที่มูลค่าของทรัพย์สินคู่ได้จากบริษัทเอกชนที่รับซื้อรถมือสอง หรือผู้ประเมินจากบริษัทเอกชน แต่อย่างไรก็ตามยานพาหนะจะคำนึงถึงระยะทางที่ขับ ความชำรุดบกพร่องเสียหาย รวมถึงค่าเสื่อมราคาของยานพาหนะ

งานศิลปะ หมายถึง ภาพเขียนโบราณวัตถุและวัตถุทางศิลปะอื่น ๆ โดยต้องมีการประเมินเป็นลายลักษณ์อักษรจากแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือ โดยประเมินจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เป็นต้น

สินค้า ซึ่งจะใช้ราคาของต้นทุนสินค้ามาคำนวณในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยเอาราคาสินค้าลบด้วยกำไรต่างๆ ที่จะได้รับหากเป็นราคาขายสินค้า

เครื่องประดับ และอัญมณี จะเป็นลักษณะทรัพย์สินเฉพาะ ดังนั้นการประเมินราคาโดยผู้ประเมินราคาต้องเป็นผู้ประเมินสำหรับเครื่องประดับโดยเฉพาะ ซึ่งการประเมินจะคำนึงถึงลักษณะของเครื่องประดับ น้ำหนัก สี และรูปทรง รวมถึงระบุยี่ห้อของเครื่องประดับด้วย ดังนั้นมูลค่าจะไม่ได้ขึ้นอยู่กับมูลค่าตลาดยุติธรรมแต่ขึ้นอยู่กับผู้ประเมินโดยเฉพาะ

3.2.6 เงื่อนไขในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคมานั้นกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา มีเงื่อนไขสำหรับการใช้สิทธิประโยชน์โดยใช้มูลค่าที่นำมาบริจาคมาเป็นเกณฑ์โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้⁴⁷

1. หากบริจาคที่มีมูลค่า **ต่ำกว่า \$250** ในใบเสร็จต้องมีรายละเอียด ดังนี้
 - 1.1 ชื่อและที่อยู่ขององค์กรการกุศล
 - 1.2 วันที่บริจาค และ
 - 1.3 อธิบายรายละเอียดของที่บริจาคอย่างเพียงพอ โดยระบุสภาพ (โดยคำนึงถึงมูลค่าของสินทรัพย์)
 - 1.4 สำหรับกรณีของหลักทรัพย์ ชื่อของผู้ออกประเภทของหลักทรัพย์ และวันที่บริจาคของหลักทรัพย์ที่มีการประกาศแลกเปลี่ยน โดยเป็นหลักทรัพย์ที่
 - 1.4.1 ตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับซึ่งมีการเปิดซื้อขายทุกวัน
 - 1.4.2 มีการซื้อขายอย่างสม่ำเสมอในตลาดซื้อขายข้ามประเทศหรือระดับภูมิภาคหรือ
 - 1.4.3 ซื้อขายรายวันในหนังสือพิมพ์แห่งชาติของการขายทั่วไปในกรณีของ หุ้นกองทุนรวม เป็นต้น

หากออกจดหมาย หรือเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่มีองค์กรสาธารณกุศลรับรองการบริจาค จะต้องมีรายละเอียดตามในข้อ 1.1 ถึงข้อ 1.4 จึงสามารถใช้แทนใบเสร็จได้

ถ้ากรณีที่ไม่มีใบเสร็จ ผู้บริจาคต้องพิสูจน์ โดยบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับทรัพย์สินที่บริจาค โดยเขียนตามข้อมูลดังนี้

1. ข้อมูลตามข้อ 1.1 ถึงข้อ 1.4 ที่กล่าวข้างต้น
2. หากผู้บริจคนำมาลดหย่อนทางภาษี กรณีบริจาคเสื้อผ้าโค้ดหรือของใช้ในบ้าน รายละเอียดของเงื่อนไขเป็นไปตามที่ระบุไว้ในประกาศฉบับที่ 561 เรื่อง การวัดมูลค่าของที่บริจาคเพื่อการกุศล
3. มูลค่ายุติธรรมตลาดของทรัพย์สินคำนวณตามวันที่บริจาค

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 21-22

2. การบริจาคที่มีมูลค่า มากกว่า \$250 แต่ไม่เกิน \$500 โดยมีเงื่อนไข ดังนี้

กรณีที่มีบริจาคมูลค่ามากกว่า \$250 แต่ไม่เกิน \$500 สำหรับการบริจาคเพื่อการกุศลที่ไม่ใช่เงินสด จะต้องได้รับการรับรองจากองค์กรการกุศล หากบริจาคมากกว่า 1 อย่างและมีมูลค่า \$250 หรือมากกว่านั้นผู้บริจาคต้องแยกแต่ละใบรับรองในแต่ละครั้งที่บริจาค หรือสามารถบริจาคหลายๆ ครั้ง และมีรับรองการบริจาคในครั้งเดียว ก็ให้ถือว่าเป็นการบริจาค และการรับรองเกิดขึ้นพร้อมกัน ซึ่งการรับรองต้องมีรายละเอียด ดังนี้

2.1 ต้องเป็นลายลักษณ์อักษร

2.2 รวมถึงต้องมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.2.1 คำอธิบายรายละเอียดของทรัพย์สินที่บริจาค

2.2.2 รายละเอียดขององค์กรการกุศลที่ได้รับการรับรองจากผู้บริจาคมำทรัพย์สินมาบริจาค หรือ บริการให้องค์กรการกุศล (นอกเหนือจากรายการเงินตราดิจิทัล และสิทธิประโยชน์การเป็นสมาชิก) และ

2.2.3 คำอธิบายและการประมาณการ เกี่ยวกับมูลค่าของสินค้าหรือบริการใด ๆ ที่อธิบายไว้ใน (2.2.2) หากผลประโยชน์เดียวที่ผู้บริจาคได้รับเกี่ยวกับศาสนาที่ประเมินผลประโยชน์ไม่ได้ (เช่น การเข้าร่วมในพิธีทางศาสนา) ที่โดยทั่วไปไม่ได้ขายในเชิงพาณิชย์ ไม่เกี่ยวข้องกับการบริจาค การรับรองต้องบอกกล่าว และไม่จำเป็นต้องอธิบายหรือประเมินค่าของผลประโยชน์

2.3 เอกสารที่รับรองจะต้องได้รับก่อนวันที่

2.3.1 วันที่ยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีที่บริจาค หรือ

2.3.2 วันครบกำหนด รวมถึงวันที่ขยายสำหรับการยื่นแบบผ่านอินเทอร์เน็ต

3. การบริจาคที่มีมูลค่า มากกว่า \$500 แต่ไม่เกิน \$5,000 โดยมีเงื่อนไข ดังนี้

กรณีนี้การบริจาคต้องมีการรับรอง และต้องกรอกแบบฟอร์ม 8283 โดยมีเงื่อนไขดังนี้

3.1 ชื่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษี

3.2 ชื่อและที่อยู่ขององค์กรการกุศล

3.3 วันที่บริจาค

3.4 รายละเอียดเกี่ยวกับการบริจาคทรัพย์สิน :

3.4.1 คำอธิบายของทรัพย์สินที่โดยมีรายละเอียดที่เพียงพอต่อการบริจาค้นั้น (มูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สิน) หากไม่ใช่การบริจาคทั่วไป ประเภททรัพย์สินที่ต้องใช้ความเข้าใจ ในรายละเอียดของทรัพย์สินที่บริจาค

3.4.2 มูลค่าตลาดยุติธรรมของทรัพย์สินที่จะบริจาค วันที่ และวิธีในการคำนวณ มูลค่าตลาดยุติธรรม

3.4.3 ในกรณีของทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน ที่มีเงื่อนไขคือ

3.4.4 กรณีของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เป็นส่วนบุคคล คือ รับบริจาคมีการรับรอง ให้สอดคล้องถึงเจตนาที่จุดประสงค์หรือวัตถุประสงค์ของผู้รับบริจาค ตัวอย่างเช่น ภายใต้มาตรา 501 ประมวลรัษฎากรหรือในกรณีเกี่ยวกับรัฐบาล และเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษ

3.4.5 ในกรณีของหลักทรัพย์ ชื่อของผู้ออกหลักทรัพย์ ประเภทของหลักทรัพย์ และหลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายสาธารณะ

3.4.6 ผู้บริจาคได้ทรัพย์สินมาอย่างไร เช่น จากการซื้อ จากการให้ ได้รับจากมรดก หรือจากการแลกเปลี่ยน

3.4.7 วันที่โดยประมาณที่ผู้บริจาคได้รับทรัพย์สิน หรือถ้ามีการสร้าง ผลิตโดยผู้บริจาค หรือระบุนวันที่สังหาริมทรัพย์เสร็จสมบูรณ์โดยประมาณ และ

3.4.8 ค่าใช้จ่ายต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ และการปรับปรุงไปต้นทุนของทรัพย์สิน ที่ถือไว้ต่ำกว่า 12 เดือน และถ้ามีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ของทรัพย์สินที่ถือระยะเวลา 12 หรือมากกว่านั้น อย่างไรก็ตามข้อกำหนดนี้ไม่สามารถใช้ได้กับหลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายสาธารณะ

4. การบริจาคที่มีมูลค่า มากกว่า \$5,000 มีเงื่อนไขดังนี้

ถ้ากรณีที่ผู้บริจาคใช้สิทธินำมาลดหย่อนมากกว่า \$5,000 และการบริจาคการกุศลนั้นไม่ใช่เงินสด ทรัพย์สินของผู้บริจาคต้องมีการรับรองโดยละเอียดและเป็นลายลักษณ์อักษร โดยต้องได้รับการรับรอง การประเมินจากผู้ประเมิน และต้องจัดทำแบบฟอร์ม 8283 แต่อย่างไรก็ตามการประเมินราคา สำหรับยานพาหนะนั้นไม่ต้องประเมินราคาสำหรับการบริจาคหากยานพาหนะนั้นได้มีเอกสารรับรอง เป็นลายลักษณ์อักษรแล้ว สินค้าที่รับรอง การซื้อขายหลักทรัพย์ทั่วไป หรือทรัพย์สินทางปัญญาบางอย่าง ที่มีมูลค่ามากกว่า \$5,000 ในคู่มือในประกาศฉบับ 561 เรื่อง การวัดมูลค่าของที่บริจาคเพื่อการกุศล

และคำอธิบายในกรณีที่ทรัพย์สินที่บริจาคมมากกว่า \$500 แต่ไม่เกิน \$5,000 ก่อนหน้านี้ ผู้บริจาคต้องกรอกแบบฟอร์ม 8283 จะต้องมีข้อมูล ดังต่อไปนี้เพิ่มเข้าไปด้วย

4.1 เลขประจำตัวผู้เสียภาษีขององค์กรการกุศล ลายมือชื่อ วันที่ลงนามโดยองค์กรการกุศล และวันที่องค์กรการกุศลได้รับการบริจาค

4.2 ชื่อผู้ประเมินราคา ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษี รายละเอียดการประเมินราคา และวันที่ลงนามโดยผู้ประเมินราคา

4.3 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการบริจาค มีดังนี้

4.3.1 ราคาตลาดยุติธรรม ณ วันที่ประกาศ

4.3.2 คำชี้แจงที่อธิบายว่าการบริจาคเพื่อการกุศลนั้นทำโดยเป็นราคาขายหรือไม่ ถึงอย่างนั้นต้องพิจารณามูลค่าสำหรับการบริจาคด้วย

เพิ่มเติม

การรับรองของผู้ประเมินราคาต้องมีข้อความดังต่อไปนี้ “ข้าพเจ้าเข้าใจว่าการประเมินของ ข้าพเจ้าจะถูกนำไปใช้ในเพื่อเป็นค่าลดหย่อนทางภาษี และข้าพเจ้าเข้าใจด้วยเช่นกันว่า หากมีการประเมินมูลค่าที่ผิดพลาดอย่างมีนัยสำคัญ หรือมูลค่าทรัพย์สินที่อ้างสิทธิในการขอคืนภาษี ตามการประเมินของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าอาจต้องถูกลงโทษตามมาตรา 6695A แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁸ ของประเทศสหรัฐอเมริกาและบทลงโทษอื่นๆ ที่เหมาะสม ข้าพเจ้าขอยืนยันว่า ข้าพเจ้าไม่ได้อยู่ในช่วงเวลา 3 ปีสิ้นสุดในวันที่การประเมินราคาถูกระงับจากการแสดงหลักฐานหรือพยานหลักฐานต่อกรมธนารักษ์ หรือตามมาตรา 31 U.S.C.330 (c) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁹”

⁴⁸ IRS Internal Revenue Code 26 U.S. Code § 6695A. Substantial and gross valuation misstatements attributable to incorrect appraisals [Online]

Available from: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6695A> [April 21, 2020]

⁴⁹ IRS Internal Revenue Code 31 U.S. Code § 330. (C) Practice before the Department, [Online]

Available from: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/330>[April 21, 2020]

3.2.7 หลักการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาค

ตามประกาศฉบับที่ 561 เรื่อง การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาค โดยให้ความหมายราคาดุลค่ายุติธรรมตลาด (Fair Market Value) คือ มูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ในตลาดเปิด โดยมูลค่าทรัพย์สินจะได้รับการยอมรับระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย โดยมีทั้งผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรู้ที่เกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นๆ เพียงพอในการตัดสินใจ และการกำหนดมูลค่าของราคาตลาดยุติธรรมจะเกิดขึ้นในวันที่มีการบริจาคทรัพย์สิน⁵⁰ เช่น

เสื้อผ้ามือสอง

ราคาดุลค่าตลาดยุติธรรมของเสื้อผ้าใช้แล้วหรือของใช้ส่วนตัว มักจะน้อยกว่าราคาที่ยื่นมาซึ่งไม่มีสูตรที่ตายตัวสำหรับการหามูลค่าของเสื้อผ้า

ดังนั้นผู้บริจาคควรใช้มูลค่าราคาที่ยื่นมาสินค้านี้มือสองจ่ายจริงในร้านเสื้อผ้ามือสอง เช่น ร้านฝากขายเสื้อผ้ามือสอง เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น นายเอ บริจาคเสื้อโค้ดให้กับร้านขายเสื้อผ้ามือสอง ซึ่งโบสถ์เป็นผู้ดำเนินการ โดยนายเอ ซื้อเสื้อโค้ดเมื่อ 3 ปีก่อนมูลค่า \$300 ซึ่งเสื้อโค้ดที่บริจาคมีลักษณะเหมือนกับเสื้อโค้ดในร้านขายเสื้อผ้ามือสองที่มีมูลค่า \$50 ดังนั้นราคายุติธรรมตลาดของเสื้อโค้ดก็คือ \$50 ดังนั้นนายเอบริจาคเสื้อโค้ดสามารถรับสิทธิลดหย่อนได้เพียง \$50

ของใช้ในบ้าน

เช่น เฟอร์นิเจอร์ เครื่องใช้ไฟฟ้า โดยปกติแล้วเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ใช้แล้วราคามักจะต่ำกว่าราคาปกติเมื่อเทียบกับราคาซื้อใหม่ รายการเหล่านี้อาจมีมูลค่าตลาดเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย เนื่องจากว่าเครื่องใช้ไฟฟ้าอยู่ในสภาพชำรุดหรือล้าสมัย จึงไม่สามารถประเมินมูลค่าได้ ดังนั้นผู้บริจาคควรมีหลักฐานในการบริจาคทรัพย์สินโดยจะต้องถ่ายรูปไว้เป็นหลักฐานหรือใบเสร็จรับเงินจากการซื้อสินค้าหรือหลักฐานอื่น ๆ

ในการบริจาคเสื้อผ้าหรือของใช้ในบ้านที่มีมูลค่าเกิน \$500 และไม่อยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ดี จะต้องยื่นแบบฟอร์ม 8283 หากผู้ประสงค์ที่จะบริจาคเสื้อผ้า หรือของใช้ในบ้านที่มีมูลค่ามากกว่า \$500 ซึ่งไม่อยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ดีต้องทำตามเงื่อนไขของแบบฟอร์ม 8283.

⁵⁰ IRS Internal Revenue Services, Publication 561 Determining the Value of Donated Property Returns, (Feb 06,2020) [Online] Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p561.pdf> [April 21, 2020], Page 2-5

ยานพาหนะ

สำหรับยานพาหนะไม่จำเป็นต้องมีการประเมินสำหรับเงื่อนไขของยานพาหนะ เช่น รถยนต์ เรือ หรือเครื่องบิน หากผู้บริจาคต้องการนำมลดหย่อนทางภาษีสำหรับเงื่อนไขของยานพาหนะนั้น จะจำกัดอยู่ที่กำไรจากการขาย และผู้บริจาคจะต้องมีการรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษร

ถ้าผู้บริจาคบริจาคยานพาหนะและมีมูลค่ามากกว่า \$500 ผู้บริจาคจะไม่สามารถลดหย่อนได้ หากผู้บริจาคไม่ได้แนบแบบฟอร์ม 8283 และสำเนาหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษร

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคมารถมือสองในสภาพชำรุดให้กับโรงเรียนมัธยมในท้องถิ่น เพื่อใช้สำหรับนักเรียนที่เรียนซ่อมรถยนต์ ตัวแทนจำหน่ายสำหรับรถยนต์มูลค่าสำหรับรถยนต์ ประเภทนี้คือ \$1,600 อย่างไรก็ตามการซื้อขายของกลุ่มซื้อขายรถยนต์มูลค่าได้เพียง \$750 ดังนั้นมูลค่าตลาดยุติธรรมของรถถือว่าเป็น \$750

การบริจาคทรัพย์สินที่มีปริมาณมาก

หากผู้บริจาค บริจาครายการเดียวแต่มีปริมาณมากมูลค่ายุติธรรมตลาด คือ ราคาที่มีการเปรียบเทียบ จำนวนสินค้าที่จะขาย

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคซื้อไอบีแอล 500 เล่ม ราคา \$1,000 คนที่ขายให้ผู้บริจาคแสดงราคาขายปลีกของไอบีแอลเหล่านี้ คือ \$3,000 ถ้าผู้บริจาคบริจาคไอบีแอลให้กับองค์การการกุศลแห่งนี้ ผู้บริจาคสามารถใช้สิทธิลดหย่อนได้เฉพาะราคาเดียวกับ ไอบีแอลที่มีลักษณะเดียวกันเท่านั้น ดังนั้นมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคจึงมีมูลค่าเท่ากับ \$1,000 เว้นแต่จะสามารถพิสูจน์ได้ว่าซื้อมาในมูลค่าที่สูงกว่า⁵¹

โดยมีปัจจัยในการวัดมูลค่าราคายุติธรรมตลาด คือ

1. ค่าใช้จ่ายหรือราคาขายของทรัพย์สิน
2. ราคาขายทรัพย์สินที่เทียบเคียงได้
3. ต้นทุนทดแทน
4. ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ

และหากทรัพย์สินมีมูลค่าตลาดยุติธรรมสูงกว่าราคาทรัพย์สินที่ซื้อมา วิธีการคำนวณมูลค่าทรัพย์สิน จะต้องคำนวณจากราคาที่ซื้อมาซึ่งมีมูลค่าน้อยกว่ามูลค่าตลาดยุติธรรม หรือกรณีทรัพย์สินที่บริจาค มีมูลค่ามากกว่าราคาตลาดยุติธรรมก็ต้องคำนวณจากมูลค่าตลาดยุติธรรมของทรัพย์สินที่มีการบริจาค

⁵¹ IRS Internal Revenue Services, Publication 526 Charitable Contributions For use in preparing 2019 Returns, (Mar 20,2020),[Online] Available from <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf> [April 21, 2020], Page 11

บทที่ 4

วิเคราะห์สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์การบริจาค ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

จากข้อมูลที่ได้ศึกษาข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและกฎหมายของประเทศไทย ทางผู้เขียนจะขอกล่าวถึงปัญหาต่างๆ ของหลักเกณฑ์การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย และนำมาเปรียบเทียบกับข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริจจาค่างคุณของประเทศไทยรวมถึงหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องต่างๆ ในประเทศไทย และหาแนวทางในการปรับใช้กฎหมายของประเทศไทยในส่วนของการบริจาค และสิทธิประโยชน์จากการบริจจาควมถึงการนำมาตราฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาปรับใช้กับในส่วนของการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่จะนำมาบริจาคเพื่อประโยชน์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

4.1 วิเคราะห์ปัญหาการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการบริจาคเป็นทรัพย์สิน

ปัญหามาตรการทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการบริจาคสามารถแบ่งเป็น 3 ปัญหา คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ และหากจะบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ก็ไม่มีหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาคได้ รวมถึงข้อจำกัดในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หลักเกณฑ์การบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น การจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคมานั้นจะต้องเป็น “เงินสด” เท่านั้นจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ถึงแม้ว่าจะนำทรัพย์สินไปบริจาคก็ไม่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งเป็นการจำกัดสิทธิการบริจาคที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งในความเป็นจริงนั้นบางครั้งการบริจาคเป็นทรัพย์สินผู้รับบริจาคสามารถใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินได้มากกว่าการบริจาคเป็นเงินสด

ตัวอย่างเช่น ในปัจจุบันมีเหตุการณ์โรคระบาด Covid-19 เกิดขึ้น ทำให้ความต้องการทรัพย์สินนั้นมีมากกว่าเงินสด ซึ่งจะเห็นได้ตามสื่อว่า โรงพยาบาลขาดแคลนอุปกรณ์การแพทย์ อาทิ หน้ากากอนามัย แอลกอฮอล์ หรือแม้แต่ชุดป้องกันเชื้อโรค (PPE) เป็นต้น และไม่เพียงแต่โรงพยาบาลเท่านั้น วัดวาอารามเอง

ก็มีความต้องการของอุปกรณ์ในการป้องกันโรคระบาดด้วยเช่นกัน จะเห็นได้จากสื่อว่าบุคคลธรรมดา นั้นสามารถให้ความช่วยเหลือกับทางโรงพยาบาล หรือองค์กรอื่นๆ โดยบริจาคทรัพย์สิน เช่น อุปกรณ์เครื่องมือการแพทย์ต่างๆ เป็นต้น

ในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คำนวณจาก เงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดหักค่าลดหย่อนก่อนเงินบริจาค และหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นหากมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีนั้นสูง ส่งผลให้สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสูงขึ้นเช่นกัน และหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ก็จะทำให้การบริจาคในประเทศไทยนั้นมีประสิทธิภาพมากขึ้น

เนื่องด้วยเงื่อนไขการบริจาคมันนั้นบริจาคได้เฉพาะเงินสด จึงส่งผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบางกลุ่มที่ไม่มีเงินสดในมือ แต่ความต้องการที่จะบริจาคทรัพย์สินเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแต่ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการบริจาคทรัพย์สินได้ กรณีดังกล่าวจึงเป็นปัญหาว่าเหตุใดกฎหมายจึงกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถหักลดหย่อนการบริจาคเฉพาะเป็นเงินสดเท่านั้น

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคในประเทศไทย

ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายที่นำมาใช้วัดมูลค่าของทรัพย์สินที่จะนำมาบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งหากกฎหมายอนุญาตให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ ก็ยังไม่มีกฎหมายในการวัดมูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดปัญหาทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและกรมสรรพากรได้

โดยปัญหาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ หากบริจาคทรัพย์สินแล้วไม่สามารถคำนวณมูลค่าเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคได้อย่างถูกต้อง ซึ่งอาจส่งผลทำให้ยื่นภาษีผิด และเกิดโทษกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากกว่าที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี รวมถึงหากไม่มีกฎหมายในการวัดมูลค่าทรัพย์สินจากการบริจาคทำให้ต้นทุนของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกด้วย ซึ่งจะเห็นได้ว่าการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคบางชนิดหากไม่มีกฎหมายในการวัดมูลค่า ก็จำเป็นต้องจ้างผู้ที่มีความรู้ความสามารถเพื่อมาประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ดังนั้นหากไม่มีกฎหมายสำหรับการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคอาจจะให้เกิดปัญหาแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้

และปัญหาของกรมสรรพากรนั้นหากไม่มีกฎหมายในการวัดมูลค่าทรัพย์สิน จะส่งผลทำให้กรมสรรพากรมีต้นทุนในการบริหารจัดการ และทำให้รัฐมีรายจ่ายทางภาษีมากขึ้นจากเดิมเนื่องจากผู้เสียภาษีใช้สิทธิการลดหย่อนทางภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์ที่ไม่ชัดเจนในการคำนวณเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

จะส่งผลทำให้ไม่มีหลักเกณฑ์ในการตัดสินสำหรับการปฏิบัติราชการของกรมสรรพากร รวมถึงส่งผลทำให้ผู้เสียภาษีเกิดข้อโต้แย้งเป็นจำนวนมากอีกด้วยเช่นกัน

จากกรณีดังกล่าวหากไม่มีหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค จะทำให้เกิดปัญหาทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและกรมสรรพากร

4.1.3 วิเคราะห์ข้อจำกัดในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในปัจจุบันกรมสรรพากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้บางประเภทต้องจัดทำบัญชี เช่น เงินได้จากการให้เช่า เงินได้จากการทำอาชีพอิสระ เงินได้จากการรับเหมา หรือเงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ หรือเงินได้อื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1)-(7) ซึ่งผู้มีเงินได้เหล่านี้ที่ต้องยื่นเสียภาษีกลางปี โดยกรมสรรพากรกำหนดว่าการจัดทำรายงานเงินสดรับ-จ่าย และจะต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งผู้ประกอบการสามารถจัดทำบัญชีตามลักษณะของกิจการ โดยส่วนมากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องจัดทำบัญชีจะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล แต่อย่างไรก็ตาม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ไม่มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชี จะเป็นประเภทบุคคลธรรมดา และมีเงินได้จากเงินเดือนซึ่งหากกำหนดให้ทำบัญชีจะทำให้เกิดความยุ่งยากในการจัดทำบัญชี และทำให้เกิดต้นทุนในการจัดทำบัญชีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียเงินได้บุคคลธรรมดานั้นส่วนมากหลักฐานในการใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษี คือ ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป/ใบเสร็จรับเงินในกรณีที่ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือใบเสร็จรับเงินที่มีรายละเอียดต่างๆ ของผู้ประกอบการ เช่น เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขาย เลขที่ใบเสร็จ วันเดือนปีที่ออกใบเสร็จรับเงิน ชื่อ นามสกุล และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อ จำนวนเงิน เป็นต้น

จากกรณีดังกล่าวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงไม่จำเป็นต้องจัดทำบัญชีเพื่อใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษี รวมถึงข้อจำกัดในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น จึงไม่เป็นอุปสรรคในการใช้สิทธิลดหย่อนจากการบริจาค เพียงแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเก็บเอกสารหลักฐานสำหรับการใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษี เช่น ใบกำกับภาษีเต็มรูป หรือใบเสร็จรับเงิน เพื่อนำมาคำนวณในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยนักฎเกณฑ์ที่ผู้เขียนจะนำเสนอในหัวข้อถัดไป เพื่อเป็นแนวทางในการคำนวณทรัพย์สินที่จะนำมาบริจาค หรืออาจมีหน่วยงานต่างๆ ที่ทางกรมสรรพากรยอมรับที่สามารถให้ความช่วยเหลือในการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่นำมาบริจาคของผู้เสียภาษีที่ต้องการจะนำทรัพย์สินมาบริจาค

4.2 แนวทางการปรับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายในประเทศไทย และกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากปัญหาของการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการบริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทางผู้เขียนจึงนำกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา มาปรับใช้ รวมถึงนำกฎหมายในการวัดมูลค่าทรัพย์สินมาปรับใช้กับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และกรมสรรพากรเกิดประโยชน์สูงสุดจากการบริจาค

4.2.1 วิเคราะห์และปรับใช้มาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกา กับมาตรการทางภาษีของประเทศไทย

กรณีประมวลรัษฎากรในประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค ตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค วางหลักว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นใช้คำว่า “เงินบริจาค” ฉะนั้นจะการบริจาคจะต้องเป็นเงินเท่านั้นจึงจะนำเงินบริจาคมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ โดยการลดหย่อนสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 10 ของยอดเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)(2)(3)(4)(5)(6) สำหรับการลดหย่อนเงินบริจาค 2 เท่า และไม่เกินอัตราร้อยละ 10 ก่อนเงินได้สุทธิสำหรับการบริจาคที่นำมาลดหย่อนเท่ากับบริจาคตามจริง

ในขณะที่ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนอกเหนือจาก “เงินสด” ได้ โดยมีหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการเกี่ยวกับการใช้สิทธิประโยชน์จากการบริจาค ทรัพย์สิน และบริการ โดยนำมาหักลดหย่อนทางภาษีได้ โดยหักได้อัตราร้อยละ 60 ของ AGI ในกรณีที่บริจาคเป็นเงินสด และหักลดหย่อนทางภาษีสูงสุดอัตราร้อยละ 50 ของ AGI กรณีที่บริจาคเป็นอย่างอื่นนอกจากเงินสด

ซึ่งจะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรของไทย และของสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติเกี่ยวกับการบริจคนั้น มีความคล้ายกันตรงที่การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นขึ้นอยู่กับฐานเงินได้พึงประเมิน แต่อย่างไรก็ตามประเภทของการบริจาคในประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้นสามารถบริจาคได้เพียงเงินสดเท่านั้น หากบริจาคเป็นทรัพย์สินก็ไม่สามารถรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี แต่ของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นให้สิทธิประโยชน์จากการบริจาค นอกเหนือจากเงินสดได้ เช่น การบริจาคเป็นทรัพย์สิน หรือการให้บริการสำหรับสาธารณกุศลก็สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี รวมถึงกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกามีหลักเกณฑ์และวิธีการในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องการหักค่าลดหย่อนทางภาษีต่ำกว่า \$250

ก็สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนทางภาษีได้เลย แต่หากต้องการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่า \$250 ก็จะมีเงื่อนไขและวิธีการพิสูจน์เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

จากที่กล่าวมาข้างต้น จึงทำให้เห็นว่าประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกามีเงื่อนไขในการบริจาคเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ภาษีที่ไม่เหมือนกัน ซึ่งหากประเทศไทยนำหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของประเทศสหรัฐอเมริกามาปรับใช้ โดยที่ให้ประเทศไทยสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินหรือให้บริการจากการทำกิจกรรมสาธารณกุศลได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะได้รับสิทธิประโยชน์ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1

บุคคลธรรมดาได้รับเงินเดือนจากเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร และมีการบริจาคให้กับการบริจาคทรัพย์สินให้กับโรงพยาบาลรัฐและบริจาคเพื่อการกุศลโดยมีรายละเอียด ดังนี้

ตารางที่ 9 ตัวอย่างที่ 1 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของบุคคลธรรมดา

รายละเอียด	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมิน เงินเดือน 40(1)	900,000. -
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	100,000. -
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)	320,000. -
เงินบริจาคให้กับสาธารณกุศล	30,000. -
บริจาค อุปกรณ์การแพทย์ ให้กับโรงพยาบาลรัฐ	8,000. -
ช่วยเหลืองานสาธารณกุศล	
- ค่าเดินทาง	1,000. -
- ค่าอาหาร	400. -

เงินเดือน	900,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด	<u>100,000</u>
คงเหลือ	800,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4)	<u>320,000</u>
คงเหลือ	480,000
<u>หัก</u> ลดหย่อนได้ 2 เท่าบริจาคไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้ $480,000 \times 10\% = 48,000$	<u>16,000</u>
บริจาค อุปกรณ์การแพทย์ ให้กับโรงพยาบาลรัฐ $(8,000 \times 2 = 16,000)$	
คงเหลือ	464,000
<u>หัก</u> บริจาคตามจริงแต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของ $464,000 \times 10\% = 46,400$	<u>31,400</u>
$(30,000 + 1,000 + 400 = 31,400)$	
เงินได้สุทธิ	<u>432,600</u>

จากตัวอย่างที่ 1 จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษีได้ทั้ง การบริจาคที่เป็นเงินสด ทรัพย์สินและการบริการ แต่อย่างไรก็ตามในการบริจาคทรัพย์สิน และการบริการให้กับสาธารณกุศล หากมีมูลค่าที่สูงก็ควรจะนำหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการพิสูจน์หลักฐานของประเทศสหรัฐอเมริกา มาใช้ด้วย โดยใช้เกณฑ์ของมูลค่าที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเข้ามาเป็นเกณฑ์ในการนำเสนอหลักฐาน ให้กับกรมสรรพากร เช่น

ตารางที่ 10 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการพิสูจน์หลักฐานมาปรับใช้กับประเทศไทย⁵²

มูลค่าการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี	เงื่อนไข
ต่ำกว่า 7,500 บาท	<p>กรอกในแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ไม่ต้องนำเสนอหลักฐาน แต่ที่เก็บหลักฐานไว้เพื่อที่กรมสรรพากรจะสามารถเข้ามาตรวจสอบได้ โดยมีรายละเอียดต่าง ๆ เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> - ชื่อและที่อยู่ขององค์กรที่รับบริจาค - วันที่ที่บริจาค - อธิบายรายละเอียดทรัพย์สินที่บริจาคโดยคร่าว ๆ

⁵² ผู้เขียนประยุกต์ใช้ข้อมูลและอ้างอิงจาก IRS Internal Revenue Code, § 170. Charitable, Etc., Contributions And Gifts [Online] Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_170 [April 17, 2020]

<p>มากกว่า 7,500 บาท แต่ไม่เกิน 15,000 บาท</p>	<p>จะต้องได้รับรองจากองค์กรที่ได้รับบริจาค โดยออกเป็นลายลักษณ์อักษร และมีรายละเอียดเพิ่มเติมจากเดิม คือ</p> <ul style="list-style-type: none"> - คำอธิบายของทรัพย์สินที่บริจาค โดยละเอียด - คำอธิบายประมาณการมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาค - แนบเอกสารการรับรองบริจาคโดยส่งให้กรมสรรพากร
<p>มากกว่า 15,000 บาท แต่ไม่เกิน 150,000 บาท</p>	<p>จะต้องได้รับการรับรองจากองค์กรที่ได้รับบริจาคและกรอกแบบฟอร์มที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค โดยแบบฟอร์มต้องมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ชื่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษี - ชื่อและที่อยู่ขององค์กรการกุศล - วันที่บริจาค - ข้อมูลเกี่ยวกับการบริจาคทรัพย์สิน โดยมีรายละเอียด ดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> - คำอธิบายทรัพย์สินโดยละเอียด - มูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สิน - หลักการประเมินทรัพย์สิน - ชื่อผู้ประเมินทรัพย์สิน
<p>หากกรณี มากกว่า 150,000 บาท</p>	<p>จะต้องได้รับการรับรองจากองค์กรที่ได้รับบริจาคและกรอกแบบฟอร์มที่เกี่ยวข้องกับการบริจาค โดยแบบฟอร์มต้องมีรายละเอียดเพิ่มเติมจากเงื่อนไขการบริจาคมากกว่า 15,000 แต่ไม่เกิน 150,000 ดังต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ชื่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีผู้ประเมินราคา - ลายมือชื่อรับรองของผู้ประเมินราคา และบัตรประชาชน - ชื่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีขององค์กรที่รับบริจาค - ราคายุติธรรม ณ วันที่มีการบริจาค - ค่าชี้แจงวัตถุประสงค์ของการบริจาค <p>รวมถึงอาจจะมีบทลงโทษสำหรับผู้ประเมินราคา หากผู้ประเมินราคาประเมินราคาโดยมิชอบ</p>

เมื่อนำกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาเข้ามาปรับใช้กับกฎหมายประเทศไทย จะเห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้อิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มขึ้น 9,400 บาท และเงื่อนไขของผู้บริจาคก็ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้น โดยหากมูลค่าที่บริจาค่นั้นไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนดก็ไม่จำเป็นต้องนำส่งหลักฐาน เพียงแต่เก็บไว้เพื่อเป็นหลักฐานให้เจ้าหน้าที่สรรพากร

จากกรณีปัญหาข้างต้นที่กล่าวมาจะมีประเด็นปัญหาสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่มีกระแสเงินสด เช่น ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง แต่ต้องการจะใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษีก็สามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการบริจาคทรัพย์สินได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น

ตัวอย่างที่ 2 ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

หากเป็นกรณีที่ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีซึ่งเข้าข่ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และกรณีที่ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีนั้นเสียชีวิตในระหว่างปี ผู้จัดการมรดกต้องการบริจาคทรัพย์สินของผู้เสียชีวิต หากปรับเข้ากับกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการบริจาคนี้ได้ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

ตารางที่ 11 ตัวอย่างที่ 2 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

รายละเอียด	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมิน เงินเดือน 40(1)	800,000. -
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	100,000. -
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4)	320,000. -
บริจาค เติงผู้ป่วย ให้กับโรงพยาบาล (ลดหย่อนได้ 2 เท่า)	40,000. -

เงินเดือน	800,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย ร้อยละ 50 แต่ไม่เกินที่กฎหมายกำหนด	<u>100,000</u>
คงเหลือ	700,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4)	<u>320,000</u>
คงเหลือ	380,000
<u>หัก</u> ลดหย่อนได้ 2 เท่าบริจาคไม่เกิน 10% ของเงินได้ $380,000 \times 10\% = 38,000$ ($40,000 \times 2 = 80,000$)	<u>38,000</u>
คงเหลือ	342,000
<u>หัก</u> ส่วนที่เหลือจากสิทธิลดหย่อน 2 เท่าสามารถนำมาใช้ลดหย่อนได้ตามจริง ($80,000 - 38,000 = 42,000 / 2 = 21,000$) ($342,000 \times 10\% = 34,200$)	<u>21,000</u>
เงินได้สุทธิ	<u>321,000</u>

จากตัวอย่างที่ 2 จะเห็นได้ว่ากรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เสียชีวิตระหว่างปีภาษี ก็ยังต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ ซึ่งกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้นเสียชีวิตระหว่างปีภาษี อาจจะมีอุปสรรค ที่จำเป็นสำหรับการดำเนินชีวิตสำหรับผู้ป่วย เช่น เตี้ยผู้ป่วย ถึงออกซิเจน หรืออุปกรณ์การแพทย์อื่นๆ ที่สามารถส่งต่อให้กับองค์กรที่รับบริจาคได้หากนำทรัพย์สินเหล่านี้ไปบริจาค และนำกฎหมายสหรัฐอเมริกาไปปรับใช้ก็สามารถใช้สิทธิประโยชน์ในส่วนนี้ได้ และทำให้เกิดประโยชน์สูงสุด กับโรงพยาบาลและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้สิทธิลดหย่อนจากการบริจาคได้ทั้งสิ้น 59,000 บาท

ตัวอย่างที่ 3 กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ได้รับค่าเช่าจากเงินได้ตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร และมีการบริจาคทรัพย์สินในกองมรดกบางส่วนให้กับโรงพยาบาลรัฐโดยมีรายละเอียด ดังนี้

ตารางที่ 12 ตัวอย่างที่ 3 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

รายละเอียด	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมิน ค่าเช่า 40 (5) เดือนละ 100,000.- x 12	1,200,000. -
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดแบบเหมา 30 %	360,000. -
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (5)	60,000. -
บริจาค อุปกรณ์การแพทย์ ให้กับโรงพยาบาล (ลดหย่อนได้ 2 เท่า)	40,000. -

ค่าเช่า ตามมาตรา 40 (5)	1,200,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายแบบเหมา 30%	<u>360,000</u>
คงเหลือ	840,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (5)	<u>60,000</u>
คงเหลือ	780,000
<u>หัก</u> ลดหย่อนได้ 2 เท่าบริจาคไม่เกิน 10% ของเงินได้ 780,000 x 10% = 78,000 (40,000 x 2 = 80,000)	<u>78,000</u>
คงเหลือ	702,000
<u>หัก</u> ส่วนที่เหลือจากสิทธิลดหย่อน 2 เท่าสามารถนำมาใช้ลดหย่อนได้ตามจริง (80,000-78,000 = 2,000/2 = 1,000) (702,000x10% = 70,200)	<u>1,000</u>
เงินได้สุทธิ	<u>701,000</u>

จากตัวอย่างที่ 3 จะเห็นได้ว่าถึงแม้ว่ากองมรดกที่ยังมีได้แบ่งแม่ไม่มีการบริจาคเป็นเงินสดก็สามารถนำทรัพย์สินที่อยู่ในกองมรดกมาบริจาคได้ และสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เช่นกัน หากนำกฎหมายการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกาไปปรับใช้เข้ากับกฎหมายของประเทศไทย และทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับโรงพยาบาลและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถใช้สิทธิลดหย่อนทางภาษีจากการบริจาคได้ทั้งสิ้น 79,000 บาท

ตัวอย่างที่ 4 ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน

กรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน ตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

จากข้อบัญญัติดังกล่าวหากห้างหุ้นส่วนสามัญ ต้องการที่จะเลิกห้าง ทรัพย์สินบางส่วนที่ใช้ในการดำเนินกิจการนั้นไม่ได้ใช้แล้ว และต้องการที่จะนำไปบริจาคให้กับองค์กรการกุศล หรือหน่วยงานที่รับบริจาค หากเป็นกฎหมายของประเทศไทยก็ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการบริจาคมนี้ได้เลย แต่หากนำกฎหมายของประเทศไทยไปปรับใช้แล้ว จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 13 ตัวอย่างที่ 4 รายละเอียดเพื่อนำการคำนวณภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน

รายละเอียด	จำนวนเงิน
เงินได้พึงประเมิน ค่าเช่า 40 (8)	1,700,000. -
ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดแบบเหมา 60 %	1,020,000. -
ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (6)	120,000. -
บริจาคทรัพย์สินเมื่อเลิกกิจการให้กับมูลนิธิ	50,000. -

แหล่งที่มา : จัดทำโดยผู้เขียน

ค่าเช่า ตามมาตรา 40 (8)	1,700,000
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายแบบเหมา 60%	<u>1,020,000</u>
คงเหลือ	680,000
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (6)	<u>120,000</u>
คงเหลือ	560,000
<u>หัก</u> เงินบริจาคไม่เกิน 10% ของเงินได้	<u>50,000</u>
560,000 × 10% = 56,000. -	
เงินได้สุทธิ	<u>510,000</u>

จากตัวอย่างที่ 4 จะเห็นได้ว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนนั้นมีการดำเนินงานเหมือนกับนิติบุคคลแต่ไม่สามารถบริจาคทรัพย์สินได้เช่นเดียวกับนิติบุคคล จึงไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคได้ แต่หากนำกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวได้ รวมถึงยังทำให้ทรัพย์สินที่หลีกเลี่ยงการเลิกกิจการเกิดประโยชน์สูงสุดอีกด้วยเช่นกัน

4.2.2 วิเคราะห์การคำนวณทรัพย์สินที่นำมาบริจาคปรับใช้กับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานรายงานทางการเงิน

จากการวิเคราะห์และปรับใช้มาตรฐานการทางภาษีเพื่อการบริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกาในประเทศไทยข้างต้น จะเห็นได้ว่าหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ก็จะสามารถทำให้เกิดประโยชน์ทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและผู้รับบริจาค แต่อย่างไรก็ตามปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายที่ประกาศโดยกรมสรรพากรในการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ดังนั้นผู้เขียนจึงนำมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินบางส่วนเข้ามาปรับใช้ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเพื่อให้เข้ากับยุคสมัยในปัจจุบัน รวมถึงมีความใกล้เคียงกับข้อกำหนดของประเทศไทย จึงเป็นหลักเกณฑ์ที่ดีที่จะนำมาใช้กับข้อกำหนดเพื่อที่จะนำหลักเกณฑ์เหล่านี้มาวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่นำมาบริจาคของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

รวมถึงหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี และหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นมีความคล้ายกับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาคของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยหลักเกณฑ์ที่ทางสหรัฐอเมริกาใช้คือ มูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ซึ่งมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานรายงานทางการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่า คือ “มูลค่ายุติธรรม” (Fair Value)

แต่อย่างไรก็ตามทรัพย์สินที่บริจาคมานั้นมีหลากหลายประเภท กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการบริจาคทรัพย์สินนั้น จำเป็นต้องแยกตามประเภทของทรัพย์สิน อายุการใช้งานของทรัพย์สิน รวมถึงประเภทของทรัพย์สินที่บริจาคเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดความสับสนในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี รวมถึงมีเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับสภาพของทรัพย์สินด้วย เช่น ต้องอยู่ในสภาพดี และสามารถใช้งานได้หากทรัพย์สินอยู่ในสภาพที่ไม่ดี หรือใช้งานไม่ได้โดยวิธีหนึ่งก็จะไปอยู่อีกประเภทหนึ่งของทรัพย์สินที่นำมาบริจาค และเพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์ที่ง่ายในการวัดมูลค่า และเป็นเกณฑ์จัดประเภททรัพย์สินที่บริจาคโดยแบ่งได้ ดังนี้

ตารางที่ 14 กำหนดประเภทสินทรัพย์ที่บริจาคและเงื่อนไขการวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาค

ประเภท	ประเภทของทรัพย์สิน	สภาพ	การวัดมูลค่า
1	ทรัพย์สินที่ซื้อมาเพื่อบริจาค	ทรัพย์สินไม่เคยใช้งาน	ราคาตามใบเสร็จ
2	ทรัพย์สินที่ใช้แล้ว และเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการให้ประโยชน์มากกว่า 1 ปี	อยู่ในสภาพดี และสามารถใช้งานได้	ใช้มูลค่าตามบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16
3	ทรัพย์สินที่ใช้แล้ว และเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการให้ประโยชน์มากกว่า 1 ปี	อยู่ในสภาพไม่พร้อมใช้งาน	ใช้มูลค่าที่คงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16
4	ทรัพย์สินที่จดทะเบียนในประเทศไทย	อยู่ในสภาพดี และใช้งานได้	ใช้มูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13
5	ทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางวัตถุ	-	ใช้มูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13
6	อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในประเทศไทย	-	ราคาประเมินทุนทรัพย์

จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์ในการบริจาคทรัพย์สินนั้นแบ่งออกเป็น 6 ประเภทโดย

ประเภทที่หนึ่ง คือ ทรัพย์สินที่ซื้อมาเพื่อบริจาคให้กับองค์กรที่เปิดรับบริจาคตามที่กฎหมายกำหนดโดยสามารถใช้สิทธิลดหย่อนได้ตามราคาหน้าใบเสร็จ และเพื่อป้องกันการเอาเปรียบของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีเงื่อนไขว่าต้องซื้อสินค้ากับร้านค้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและใบกำกับภาษีต้องเป็นใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบโดยระบุชื่อของผู้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น เพื่อเพิ่มความสะดวกสำหรับการปฏิบัติราชการของกรมสรรพากร

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคซื้อพัดลมตั้งพื้นจำนวน 5 ตัวรวมมูลค่า 8,000 บาทนำมาบริจาคให้กับวัดตั้งนั้นหากผู้บริจาคต้องการจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต้องออกใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบโดยใบกำกับภาษีต้องเป็นชื่อของผู้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเท่านั้นจึงจะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ 8,000 บาท

ประเภทที่สอง คือทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อใช้งานต่างๆ ในองค์กรที่เปิดรับบริจาคตามที่กฎหมายกำหนด เช่น เตียนนอนผู้ป่วย ถังออกซิเจนสำหรับโรงพยาบาล หรือคอมพิวเตอร์ให้กับโรงเรียนเพื่อการศึกษา หรือพัดลม แอร์ ที่นำมาบริจาคให้กับวัดวาอารามเพื่อใช้ในกิจของสงฆ์ เป็นต้น

โดยใช้มูลค่าตามบัญชีจากหลักเกณฑ์บางส่วนของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยความหมายของมูลค่าตามบัญชี หมายถึง จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้ หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ โดยค่าเสื่อมราคา คือ การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สิน

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคต้องการจะบริจาคเป็นคอมพิวเตอร์สำหรับการเรียนการสอนที่มีอายุการใช้งาน 9 เดือนจำนวน 2 เครื่องให้กับโรงเรียนรัฐ และบริจาคถังออกซิเจน เตียงผู้ป่วยที่มีอายุการใช้งานมาแล้ว 1 ปี 2 เดือนให้กับโรงพยาบาลรัฐ โดยมีมูลค่าดังนี้

ตารางที่ 15 ตัวอย่างการคำนวณทรัพย์สินที่ใช้แล้ว และเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการให้ประโยชน์มากกว่า 1 ปี

ประเภททรัพย์สิน	อายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สิน	อายุการใช้งาน	ราคาทุน (ต่อหน่วย)	มูลค่าตามบัญชี (ต่อหน่วย)
คอมพิวเตอร์	3 ปี	9 เดือน	15,000 บาท	11,250 บาท
เตียงนอนผู้ป่วย	4 ปี	1 ปี 2 เดือน	30,000 บาท	31,250 บาท
ถังออกซิเจน	4 ปี	1 ปี 2 เดือน	4,000 บาท	2,933 บาท

จะเห็นได้ว่า ราคาทุนนั้นคำนวณจากระยะเวลาของอายุทรัพย์สินและลบด้วยระยะเวลาการใช้งานของทรัพย์สิน โดยคำนวณดังนี้

คอมพิวเตอร์ มีอายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สินเป็นเวลา 3 ปี โดยผู้บริจาคใช้งานมาแล้ว 9 เดือนโดยคำนวณเป็นมูลค่าตามบัญชีได้ดังนี้

	คอมพิวเตอร์
ราคาทุน	15,000 บาท
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคา (ราคาทุน×อายุการใช้งาน÷อายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สิน) (15,000×9)÷36 = 3,750	<u>3,750</u> บาท
มูลค่าตามบัญชี	<u>11,250</u> บาท

เตียงนอนผู้ป่วยและถังออกซิเจน มีอายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สินเป็นเวลา 4 ปี โดยผู้บริจาคใช้งานมาแล้ว 1 ปี 2 เดือนโดยคำนวณเป็นมูลค่าตามบัญชีได้ดังนี้

	เตียงนอนป่วย
ราคาทุน	30,000 บาท
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคา (30,000×14)÷48 = 8,750	<u>8,750</u> บาท
(ราคาทุน×อายุการใช้งาน÷อายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สิน)	
มูลค่าตามบัญชี	<u>21,250</u> บาท

	ถึงออกซิเจน
ราคาทุน	4,000 บาท
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคา	
(ราคาทุน×อายุการใช้งาน÷อายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สิน)	<u>1,167</u> บาท
$(4,000 \times 14) \div 48 = 1,167$	
มูลค่าตามบัญชี	<u>2,933</u> บาท

ผู้บริจาคมสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคนี้ได้จำนวนดังนี้

1. บริจาคคอมพิวเตอร์ 2 เครื่อง มูลค่าตามบัญชีเครื่องละ 11,250 บาท รวมมูลค่า 22,500 บาท
2. บริจาคเตียงนอนผู้ป่วย 1 เตียง มูลค่าตามบัญชี 21,250 บาท
3. บริจาคถึงออกซิเจน 1 ถัง มูลค่าตามบัญชี 2,933 บาท

รวมมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาค 46,683 บาท และสามารถใช้อำนาจสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ 2 เท่า ดังนั้นผู้บริจาคมจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่า 46,683×2 = 93,366 บาท แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)

ประเภทที่สาม คือ ทรัพย์สินที่อยู่ในสภาพไม่พร้อมใช้งาน เช่น โซฟาที่ขาตั้งเสียแล้วแต่เว้ายังอยู่ในสภาพที่สามารถซ่อมได้โดยบริจาคมให้กับวัดวาอาราม หรือโต๊ะ เก้าอี้สำหรับใช้ในการเรียนที่อยู่ในสภาพที่สามารถนำมาซ่อมได้เพื่อบริจาคมให้กับโรงเรียนในถิ่นทุรกันดาร เป็นต้น

ให้ใช้มูลค่าคงเหลือจากหลักเกณฑ์บางส่วนของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยความหมายของมูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็น ณ วันที่สิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคต้องการจะบริจาคโซฟาให้กับวัด โดยโซฟาซื้อมาในมูลค่า 7,000 บาท แต่อยู่ในสภาพชำรุดโดยขาตั้งของโซฟานั้นหักต้องมีการซ่อมบำรุงก่อนถึงจะสามารถนำกลับมาใช้งานได้ แต่อย่างไรก็ตามทางวัดตกลงที่จะรับบริจาคโซฟาตัวนี้โดยทางวัดให้ช่างมาประเมินค่าซ่อมบำรุงโซฟาตัวนี้ที่มูลค่า 4,000 บาท เพื่อให้อยู่ในสภาพที่พร้อมใช้งาน ดังนั้นจะคำนวณได้ดังนี้

	โซฟา
ราคาทุน	7,000 บาท
<u>หัก</u> ค่าซ่อมบำรุง	<u>4,000</u> บาท
มูลค่าคงเหลือ	<u>3,000</u> บาท

ดังนั้นผู้บริจาคสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เท่ากับมูลค่าที่บริจาคจริงจำนวน 3,000 บาท แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ก่อนเงินได้สุทธิ

ประเภทที่สี่ คือทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง และต้องใช้ความรู้ความสามารถในการประเมินทรัพย์สิน เช่น รถยนต์ เครื่องบิน หรือเรือต้องให้ผู้ที่มีความรู้ความสามารถที่เกี่ยวข้องมาประเมินราคาทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อให้ได้ราคายุติธรรมที่ถูกต้องและเป็นธรรม

ประเภทที่ห้า คือ ทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางวัตถุ เช่น งานศิลปะ วัตถุโบราณหรือพระเครื่อง เป็นต้น ซึ่งจะต้องให้ผู้ที่มีความรู้ความสามารถเฉพาะทางมาประเมินเพื่อให้ได้ราคาเหมาะสม

โดยราคาที่ถูกต้องและเป็นธรรมนั้น จึงจำเป็นต้องนำเอาหลักการบางส่วนของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 มาใช้เพื่อวัดมูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สินที่บริจาคซึ่งมาตรฐานฉบับนี้ได้ให้ความหมายมูลค่ายุติธรรม คือ เป็นราคาที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่มีการวัดมูลค่าโดยขั้นตอนและวิธีการระบุไว้ในบทที่ 3

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคต้องการจะบริจาครถยนต์ให้กับมูลนิธิเพื่อให้มูลนิธิใช้ในการดำเนินงานกิจการโดยมูลค่าที่ผู้บริจาคซื้อรถยนต์มามีมูลค่า 500,000 บาทแต่เมื่อนำรถยนต์ไปประเมินมูลค่าที่ร้านขายรถยนต์มือสองแล้ว ประเมินได้ในมูลค่า 200,000 บาท ดังนั้นผู้บริจาคสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เพียง 200,000 บาทแต่ไม่เกินร้อยละ 10 ก่อนเงินได้สุทธิ

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคต้องการจะบริจาควัตถุโบราณให้กับพิพิธภัณฑ์สถานแห่งชาติ ซึ่งวัตถุโบราณชิ้นนี้ประเมินมูลค่า 40,000 บาท โดยผู้ประเมินนั้นต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถ ในการประเมินราคาเฉพาะด้านเกี่ยวกับวัตถุโบราณเท่านั้นถึงจะประเมินราคาได้ ดังนั้นมูลค่าทรัพย์สิน ของวัตถุโบราณคือ 40,000 บาท และสามารถใช้อิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ 2 เท่าของ 40,000 บาท แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) (6)

ประเภทที่หก คือ อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยซึ่งจะใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งใช้เป็นราคา ณ วันโอน เพื่อสะดวกต่อการปฏิบัติราชการของกรมสรรพากรและหน่วยงานรัฐ

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคต้องการจะบริจาคที่ดินให้แก่วัดเพื่อเป็นศาสนสมบัติซึ่งราคาที่ดินแปลงนี้ ราคาซื้อขายอยู่ที่มูลค่า 400,000 บาท แต่เมื่อนำไปโอนที่ดินให้แก่วัดแล้วมูลค่าที่ดินแปลงนี้กรมที่ดิน ประเมินไว้ที่มูลค่า 250,000 บาท ดังนั้นที่ดินที่บริจาคให้แก่วัดจึงสามารถใช้อิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ เพียง 250,000 บาท แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ก่อนเงินได้สุทธิ

นอกจากการบริจาคเป็นทรัพย์สินแล้วยังมีการให้บริการแก่องค์กรที่ได้รับสิทธิการรับบริจาค ตามกฎหมายด้วย เช่น การให้ความช่วยเหลือแก่โรงเรียน องค์กรสาธารณกุศล โดยกฎหมายของ ประเทศสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้สิทธิกับการบริการด้วย โดยนำค่าใช้จ่ายที่เดินทาง หรือค่าอาหาร ขณะที่บริการแก่องค์กรต่าง ๆ มาเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อีกด้วยเช่นกัน

ตัวอย่างเช่น ผู้บริจาคต้องการไปสอนหนังสือที่มูลนิธิ ให้กับเด็กนักเรียนที่มูลนิธิโดยระหว่าง ทางมีค่าเดินทาง 400 บาท และค่าอาหาร 200 บาท ดังนั้นผู้บริจาคสามารถใช้อิทธิประโยชน์ทางภาษี จากการเดินทางและค่าอาหารไปสอนหนังสือแก่มูลนิธิได้ แต่อย่างไรก็ตามการสอนหนังสือนั้นไม่ สามารถประเมินมูลค่าได้จึงไม่สามารถนำมาเป็นส่วนหนึ่งของการบริการเพื่อการกุศลได้ ดังนั้นผู้บริจาคสามารถใช้อิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ 600 บาทแต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของก่อนเงินได้สุทธิ

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จากการศึกษาหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคในประเทศไทยของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้สิทธิลดหย่อนจากการบริจาคได้ 2 เท่า แต่ไม่เกินอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อน และใช้ค่าลดหย่อนจากการบริจาคได้ตามจริงแต่ไม่เกินอัตราร้อยละ 10 ก่อนเงินได้สุทธิ โดยมีเงื่อนไขว่าหากจะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคต้องบริจาคเป็นเงินเท่านั้น จึงจะนำเงินบริจาคมานั้นมาหักเป็นค่าลดหย่อนทางภาษีได้ และหากสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ก็ยังไม่ถือเป็นหลักเกณฑ์สำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคเป็นทรัพย์สิน จึงพบว่ามีข้อบกพร่องและปัญหาหลายประการทำให้มาตรการภาษีอากรดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี และไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งจากการศึกษาค้นคว้าสามารถสรุปประเด็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นจากมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ดังนี้

1. การจำกัดวิธีการบริจาค

เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหากจะรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคต้องบริจาคเป็นเงินเท่านั้น หากจะบริจาคเป็นทรัพย์สิน หรือการให้บริการแก่องค์กรที่ได้รับสิทธิการรับบริจาคที่สามารถคำนวณเป็นตัวเงินได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถนำมูลค่าทรัพย์สินมาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้จึงขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องของการส่งเสริมให้ภาคเอกชนมีส่วนร่วมในการบริจาค

2. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบางกลุ่มไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบางกลุ่มไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เนื่องจากเนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่มีเงินมากพอที่จะบริจาค แต่ว่ามีทรัพย์สินที่สามารถนำมาบริจาคได้ เช่น ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีที่ต้องการจะบริจาคทรัพย์สินส่วนตัวให้แก่โรงพยาบาล หรือกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งต้องการจะบริจาคมรดกบางส่วนให้แก่วัดวาอาราม เป็นต้น ซึ่งมาตรการดังกล่าวจึงขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องการบรรเทาภาระภาษี

3. ความไม่เป็นธรรมในทางภาษีอากร

การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาค่นั้นทำให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรม เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ทุกคน เพราะผู้เสียภาษีบางกลุ่มไม่มีเงินมากพอที่จะใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคแต่ว่ามีทรัพย์สินที่สามารถนำมาบริจาคตั้งนั้นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีส่งผลให้มาตรการดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบางกลุ่มเท่านั้นจึงทำให้มาตรการนี้ขัดต่อหลักความเป็นธรรมของหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

4. ความแน่นอนชัดเจนและความสะดวกในทางภาษีอากร

การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาค่นั้นยังไม่มีหลักเกณฑ์ใช้ในการวัดมูลค่าจึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่จะบริจาค จึงส่งผลให้เกิดปัญหาการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาค และไม่มีกฎเกณฑ์ที่เป็นตัววัดว่าเป็นทรัพย์สินชนิดใดที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้หรือไม่ จึงส่งผลให้มาตรการนี้ขัดต่อหลักความแน่นอน และหลักความสะดวกของหลักภาษีอากรที่ดี

5. ความประหยัดในทางภาษีอากร

การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาค่นั้นยังไม่มีหลักเกณฑ์ใช้ในการวัดมูลค่าจึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถใช้สิทธิลดหย่อนจากการบริจาคได้อย่างถูกต้อง ซึ่งอาจส่งผลทำให้ยื่นภาษีผิด และเกิดโทษกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากกว่าที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี รวมถึงทำให้กรมสรรพากรเพิ่มต้นทุนในการบริหารจัดการมากขึ้นจึงทำให้ปัญหาที่กล่าวมานั้นขัดต่อหลักความประหยัดของหลักภาษีอากรที่ดี

ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้รวมถึงยังสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการบริการสำหรับองค์กรสาธารณกุศลมาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ และในการวัดมูลค่าทรัพย์สินแล้วในประเทศไทยมีกฎเกณฑ์ที่จะสามารถวัดมูลค่าทรัพย์สินได้ โดยนำมาตราฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาค เพื่อให้เป็นไปตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี รวมถึงยังเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายอีกด้วย

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาหลักเกณฑ์และเงื่อนไข นำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สินได้ รวมถึงยังสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการบริการสำหรับองค์กรสาธารณกุศล มาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อนำมาเป็นค่าลดหย่อนทางภาษีได้ ดังนั้นรัฐจึงควรปรับปรุงกฎหมายของประเทศไทยสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องการจะบริจาคเป็นทรัพย์สินหรือการบริการแก่องค์กรสาธารณกุศล โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถบริจาคเป็นทรัพย์สิน หรือให้บริการกับองค์กรสาธารณกุศลและได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาค เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องของการสนับสนุนการบริจาคของภาคเอกชน และเพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษี รวมถึงเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ตลอดจนเพื่อให้สอดคล้องกับแนวคิดการบริจาค ในเรื่องของการช่วยเหลือสังคม ผู้ประสบภัยพิบัติ หรือบำรุงรักษาศาสนา และความสำคัญทั้งภาคการศึกษา การสาธารณสุข เพื่อที่จะช่วยเหลือให้สังคมดียิ่งขึ้น

และควรนำหลักเกณฑ์การวัดมูลค่าทรัพย์สินของมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อนำมาวัดมูลค่าทรัพย์สินที่นำมาบริจาคโดยแบ่งตามประเภททรัพย์สิน และวิธีการวัดมูลค่าออกเป็น 6 ประเภท คือ

ประเภทที่หนึ่ง คือ ทรัพย์สินที่ซื้อเข้ามาเพื่อบริจาค ให้กับองค์กรที่เปิดรับบริจาคตามที่กฎหมายกำหนดโดยสามารถใช้สิทธิลดหย่อนได้ตามราคาหน้าใบกำกับภาษี โดยมีเงื่อนไขว่าต้องซื้อสินค้ากับร้านค้าที่มีภาษีมูลค่าเพิ่มและใบกำกับภาษีต้องเป็นใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบ โดยระบุชื่อของผู้ที่รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ประเภทที่สอง คือ ทรัพย์สินที่ใช้แล้ว และเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการให้ประโยชน์มากกว่า 1 ปี อยู่ในสภาพดีและสามารถใช้งานได้ให้กับองค์กรที่เปิดรับบริจาคตามที่กฎหมายกำหนด เช่น เตียงนอนผู้ป่วย ถังออกซิเจนสำหรับโรงพยาบาลโดยใช้มูลค่าตามบัญชีจากหลักเกณฑ์บางส่วนของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยความหมายของมูลค่าตามบัญชี

ประเภทที่สาม คือ ทรัพย์สินที่ใช้แล้ว และเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการให้ประโยชน์มากกว่า 1 ปี แต่อยู่ในสภาพไม่พร้อมใช้งาน เช่น โซฟาที่ขาตั้งเสียแล้วแต่เวียยังอยู่ในสภาพที่สามารถซ่อมได้ โดยบริจาคและมีการประเมินราคาการซ่อมแซมเพื่อให้อยู่ในสภาพที่สามารถนำกลับมาใช้งานได้ ให้ใช้มูลค่าคงเหลือจากหลักเกณฑ์บางส่วนของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ประเภทที่สี่ คือ ทรัพย์สินที่จดทะเบียนในประเทศไทย และประเภทที่ห้า คือ ทรัพย์สินที่มีคุณค่าทางวัตถุ เป็นทรัพย์สินต้องใช้ความรู้ความสามารถในการประเมินทรัพย์สินต้องให้ผู้ที่มีความรู้ความสามารถที่เกี่ยวข้องมาประเมินราคาทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อให้ได้ราคายุติธรรมที่ถูกต้องและเป็นธรรมโดยราคาที่ต้องและเป็นธรรมนั้น จึงจำเป็นต้องนำเอาหลักการบางส่วนของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 มาใช้เพื่อวัดมูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สินที่บริจาคน

ประเภทที่หก คือ อสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยซึ่งจะใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งใช้เป็นราคา ณ วันโอน

นอกจากนี้ยังรวมถึงการคำนวณมูลค่าของการบริการให้กับองค์กรสาธารณกุศล โดยนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการนั้นๆ มาคำนวณเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยนำหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาข้างต้นเพื่อนำมาใช้ในการวัดมูลค่าทรัพย์สินที่จะนำมาบริจาคและการบริการให้กับองค์กรสาธารณกุศลเนื่องจากความใกล้เคียงกับข้อกำหนดของประเทศไทยจึงเป็นหลักเกณฑ์ที่ดีที่จะนำมาใช้กับข้อกำหนดและเพื่อเป็นกฎเกณฑ์ให้กับผู้เสียภาษีนำมาใช้เป็นแนวทางในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

รวมถึงควรมีหน่วยงานต่างๆ ที่ทางกรมสรรพากรยอมรับที่สามารถให้ความช่วยเหลือในการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่นำมาบริจาคของผู้เสียภาษีที่ต้องการจะนำทรัพย์สินมาบริจาค เช่น กรมธนารักษ์ หรือหน่วยงานของกระทรวงการคลัง เป็นต้น เพื่อช่วยให้ทางผู้บริจาคเป็นทรัพย์สินและทางกรมสรรพากรเพื่อความสะดวกและเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ผู้บริจาคในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคเป็นทรัพย์สิน

บรรณานุกรม

หนังสือ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, “การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย” (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2552

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร”, บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, พิมพ์ครั้งที่ 16
แก้ไขเพิ่มเติม กุมภาพันธ์ 2561

ธนาถ แก้วสถิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน,
สำนักพิมพ์ ชวนพิมพ์, พิมพ์ครั้งที่ 2, 2546

ผาสุก พงษ์ไพจิตร, “We the People ปฏิวัติภาษีเงินได้ฯ ให้เท่าเทียม, สำนักพิมพ์มติชน
ตีพิมพ์ครั้งที่ 1 มีนาคม 2562

ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, “คำอธิบาย ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร”, สำนักพิมพ์ วิญญูชน พิมพ์ครั้งที่ 3
ปรับปรุงใหม่ 2547

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรุงเทพธุรกิจ, “คนไทย รวมน้ำใจ ช่วยหมอ สู้ COVID-19” [ออนไลน์],

แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/873222> [17 เมษายน 2563],

กรุงเทพธุรกิจ, 'รัฐบาล' ชวนคนไทยร่วมบริจาคช่วยผู้ประสบภัย 'พายุปาบึก' [ออนไลน์],

แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/823327> [17 เมษายน 2563]

กองกฎหมาย กรมสรรพากร, อัปเดตกฎหมายภาษี ปี 2562 ชัดเจนกับกรมสรรพากร” [ออนไลน์],

แหล่งที่มา https://www.rd.go.th/publish/seminar/Seminar_190823.pdf [10 เมษายน 2563]

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์. สภาวิชาชีพบัญชี

ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ 13 มิถุนายน 2560) แหล่งที่มา :

<http://www.fap.or.th/upload/9414/7tqSdZRPoE.pdf> [17 เมษายน 2563]

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม สภาวิชาชีพบัญชี

ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ 17 กันยายน 2558) แหล่งที่มา :

<http://www.fap.or.th/upload/9414/2Ydrjd9wzH.pdf> [17 เมษายน 2563]

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, “เงินบริจาคพิเศษ ใช้เป็นค่าลดหย่อนได้ 2 เท่าของที่บริจาคจริง”, [ออนไลน์],

แหล่งที่มา <https://www.itax.in.th/pedia/1079-autosave-v1/>

IRS Internal Revenue Code, § 501 Exemption From Tax On Corporations, Certain Trusts, Etc. [Online]

Available from https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_501 [April 17, 2020]

IRS Internal Revenue Code, § 509 Private Foundation Defined Section [Online]

Available from : https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_509 [April 17, 2020]

IRS Internal Revenue Services, Publication 526 Charitable Contributions For use in preparing

2019 Returns, (Mar 20,2020) Page 16-17 [Online] Available from:

<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf> [April 17, 2020]

IRS Internal Revenue Services, Publication 561 Determining the Value of Donated Property

Returns, (Feb 06,2020) [Online] Available from: [https://www.irs.gov/pub/irs-](https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p561.pdf)

[pdf/p561.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p561.pdf) [April 21, 2020]

IRS Internal Revenue Code 26 U.S. Code § 6695A. Substantial and gross valuation

misstatements attributable to incorrect appraisals [Online]

Available from: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6695A>. [April 21, 2020]

IRS Internal Revenue Code 31 U.S. Code § 330. (C) Practice before the Department, [Online]

Available from: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/330> [April 21, 2020]

Section 170 Internal Revenue Code, § 170. Charitable, Etc., Contributions and Gifts

[Online] Available from:

https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_170 [April 17, 2020]

ภาคผนวก

the preceding sentence shall be applied by substituting December 31, 1975, for December 31, 1968.”

Subsec. (d)(5). Pub. L. 109-58, §1309(a), added par. (5).
Subsec. (d)(5)(B). Pub. L. 109-135 inserted “in the case of facility placed in service in connection with a plant or other property placed in operation after December 31, 1975,” before “this section”.

1976—Subsecs. (b), (c). Pub. L. 94-455, §1906(b)(13)(A), struck out “or his delegate” after “Secretary”.

Subsec. (d)(1). Pub. L. 94-455, §§1906(b)(13)(A), 2112(b), substituted in provisions preceding subpar. (A) “January 1, 1976,” for “January 1, 1969,” and “storing, or preventing the creation or emission of” for “or storing”, struck out in subpar. (B) “or his delegate” after “Secretary”, and added subpar. (C).

Subsec. (d)(4). Pub. L. 94-455, §2112(c), among other changes, struck out provisions relating to treatment facilities placed in service by taxpayer before Jan. 1, 1976, and inserted provisions that in case of treatment facilities used in connection with any plan or other property not in operation before Jan. 1, 1969, Dec. 31, 1975, shall be substituted for Dec. 31, 1968, as the cut-off date for taking into account that portion of the basis which is attributable to construction, reconstruction, or erection.

1975—Subsec. (d)(4)(B). Pub. L. 93-625 substituted “January 1, 1976” for “January 1, 1975”.

1971—Subsec. (h). Pub. L. 92-178 struck out provision that investment credit not be allowed. See section 48(a)(8) of this title.

EFFECTIVE DATE OF 2005 AMENDMENT

Amendment by Pub. L. 109-135 effective as if included in the provision of the Energy Policy Act of 2005, Pub. L. 109-58, to which such amendment relates, see section 402(m)(1) of Pub. L. 109-135, set out as an Effective and Termination Dates of 2005 Amendments note under section 23 of this title.

Pub. L. 109-58, title XIII, §1309(e), Aug. 8, 2005, 119 Stat. 1007, provided that: “The amendments made by this section [amending this section] shall apply to facilities placed in service after April 11, 2005.”

EFFECTIVE DATE OF 1976 AMENDMENT

Section 2112(d)(2) of Pub. L. 94-455, as amended by Pub. L. 99-514, §2, Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2095, provided that: “The amendments made by subsection (b) [amending this section] shall apply to taxable years beginning after December 31, 1975. Such amendments shall not apply in the case of any property with respect to which the amortization period under section 169 of the Internal Revenue Code of 1986 [formerly I.R.C. 1954] has begun before January 1, 1976.”

EFFECTIVE DATE

Section 704(c) of Pub. L. 91-172 provided that: “The amendments made by this section [enacting this section and amending sections 642, 1082, 1245, and 1250 of this title] shall apply with respect to taxable years ending after December 31, 1968.”

TRANSFER OF FUNCTIONS

Functions vested in Secretary of the Interior and Secretary of Health, Education, and Welfare by subsec. (d)(1)(B), (3) of this section transferred to Administrator of Environmental Protection Agency by Reorg. Plan No. 3, of 1970, §2(a)(9), eff. Dec. 2, 1970, 35 F.R. 15623, 84 Stat. 2086, set out in the Appendix to Title 5, Government Organization and Employees.

§ 170. Charitable, etc., contributions and gifts

(a) Allowance of deduction

(1) General rule

There shall be allowed as a deduction any charitable contribution (as defined in subsection (c)) payment of which is made within the taxable year. A charitable contribution

shall be allowable as a deduction only if verified under regulations prescribed by the Secretary.

(2) Corporations on accrual basis

In the case of a corporation reporting its taxable income on the accrual basis, if—

(A) the board of directors authorizes a charitable contribution during any taxable year, and

(B) payment of such contribution is made after the close of such taxable year and on or before the 15th day of the third month following the close of such taxable year,

then the taxpayer may elect to treat such contribution as paid during such taxable year. The election may be made only at the time of the filing of the return for such taxable year, and shall be signified in such manner as the Secretary shall by regulations prescribe.

(3) Future interests in tangible personal property

For purposes of this section, payment of a charitable contribution which consists of a future interest in tangible personal property shall be treated as made only when all intervening interests in, and rights to the actual possession or enjoyment of, the property have expired or are held by persons other than the taxpayer or those standing in a relationship to the taxpayer described in section 267(b) or 707(b). For purposes of the preceding sentence, a fixture which is intended to be severed from the real property shall be treated as tangible personal property.

(b) Percentage limitations

(1) Individuals

In the case of an individual, the deduction provided in subsection (a) shall be limited as provided in the succeeding subparagraphs.

(A) General rule

Any charitable contribution to—

(i) a church or a convention or association of churches,

(ii) an educational organization which normally maintains a regular faculty and curriculum and normally has a regularly enrolled body of pupils or students in attendance at the place where its educational activities are regularly carried on,

(iii) an organization the principal purpose or functions of which are the providing of medical or hospital care or medical education or medical research, if the organization is a hospital, or if the organization is a medical research organization directly engaged in the continuous active conduct of medical research in conjunction with a hospital, and during the calendar year in which the contribution is made such organization is committed to spend such contributions for such research before January 1 of the fifth calendar year which begins after the date such contribution is made,

(iv) an organization which normally receives a substantial part of its support (exclusive of income received in the exercise

or performance by such organization of its charitable, educational, or other purpose or function constituting the basis for its exemption under section 501(a) from the United States or any State or political subdivision thereof or from direct or indirect contributions from the general public, and which is organized and operated exclusively to receive, hold, invest, and administer property and to make expenditures to or for the benefit of a college or university which is an organization referred to in clause (ii) of this subparagraph and which is an agency or instrumentality of a State or political subdivision thereof, or which is owned or operated by a State or political subdivision thereof or by an agency or instrumentality of one or more States or political subdivisions,

(v) a governmental unit referred to in subsection (c)(1),

(vi) an organization referred to in subsection (c)(2) which normally receives a substantial part of its support (exclusive of income received in the exercise or performance by such organization of its charitable, educational, or other purpose or function constituting the basis for its exemption under section 501(a)) from a governmental unit referred to in subsection (c)(1) or from direct or indirect contributions from the general public,

(vii) a private foundation described in subparagraph (F), or

(viii) an organization described in section 509(a)(2) or (3),

shall be allowed to the extent that the aggregate of such contributions does not exceed 50 percent of the taxpayer's contribution base for the taxable year.

(B) Other contributions

Any charitable contribution other than a charitable contribution to which subparagraph (A) applies shall be allowed to the extent that the aggregate of such contributions does not exceed the lesser of—

(i) 30 percent of the taxpayer's contribution base for the taxable year, or

(ii) the excess of 50 percent of the taxpayer's contribution base for the taxable year over the amount of charitable contributions allowable under subparagraph (A) (determined without regard to subparagraph (C)).

If the aggregate of such contributions exceeds the limitation of the preceding sentence, such excess shall be treated (in a manner consistent with the rules of subsection (d)(1)) as a charitable contribution (to which subparagraph (A) does not apply) in each of the 5 succeeding taxable years in order of time.

(C) Special limitation with respect to contributions described in subparagraph (A) of certain capital gain property

(i) In the case of charitable contributions described in subparagraph (A) of capital gain property to which subsection (e)(1)(B) does not apply, the total amount

of contributions of such property which may be taken into account under subsection (a) for any taxable year shall not exceed 30 percent of the taxpayer's contribution base for such year. For purposes of this subsection, contributions of capital gain property to which this subparagraph applies shall be taken into account after all other charitable contributions (other than charitable contributions to which subparagraph (D) applies).

(ii) If charitable contributions described in subparagraph (A) of capital gain property to which clause (i) applies exceeds 30 percent of the taxpayer's contribution base for any taxable year, such excess shall be treated, in a manner consistent with the rules of subsection (d)(1), as a charitable contribution of capital gain property to which clause (i) applies in each of the 5 succeeding taxable years in order of time.

(iii) At the election of the taxpayer (made at such time and in such manner as the Secretary prescribes by regulations), subsection (e)(1) shall apply to all contributions of capital gain property (to which subsection (e)(1)(B) does not otherwise apply) made by the taxpayer during the taxable year. If such an election is made, clauses (i) and (ii) shall not apply to contributions of capital gain property made during the taxable year, and, in applying subsection (d)(1) for such taxable year with respect to contributions of capital gain property made in any prior contribution year for which an election was not made under this clause, such contributions shall be reduced as if subsection (e)(1) had applied to such contributions in the year in which made.

(iv) For purposes of this paragraph, the term "capital gain property" means, with respect to any contribution, any capital asset the sale of which at its fair market value at the time of the contribution would have resulted in gain which would have been long-term capital gain. For purposes of the preceding sentence, any property which is property used in the trade or business (as defined in section 1231(b)) shall be treated as a capital asset.

(D) Special limitation with respect to contributions of capital gain property to organizations not described in subparagraph (A)

(i) In general

In the case of charitable contributions (other than charitable contributions to which subparagraph (A) applies) of capital gain property, the total amount of such contributions of such property taken into account under subsection (a) for any taxable year shall not exceed the lesser of—

(I) 20 percent of the taxpayer's contribution base for the taxable year, or

(II) the excess of 30 percent of the taxpayer's contribution base for the taxable year over the amount of the contributions of capital gain property to which subparagraph (C) applies.

For purposes of this subsection, contributions of capital gain property to which this subparagraph applies shall be taken into account after all other charitable contributions.

(ii) Carryover

If the aggregate amount of contributions described in clause (i) exceeds the limitation of clause (i), such excess shall be treated (in a manner consistent with the rules of subsection (d)(1)) as a charitable contribution of capital gain property to which clause (i) applies in each of the 5 succeeding taxable years in order of time.

(E) Contributions of qualified conservation contributions

(i) In general

Any qualified conservation contribution (as defined in subsection (h)(1)) shall be allowed to the extent the aggregate of such contributions does not exceed the excess of 50 percent of the taxpayer's contribution base over the amount of all other charitable contributions allowable under this paragraph.

(ii) Carryover

If the aggregate amount of contributions described in clause (i) exceeds the limitation of clause (i), such excess shall be treated (in a manner consistent with the rules of subsection (d)(1)) as a charitable contribution to which clause (i) applies in each of the 15 succeeding years in order of time.

(iii) Coordination with other subparagraphs

For purposes of applying this subsection and subsection (d)(1), contributions described in clause (i) shall not be treated as described in subparagraph (A), (B), (C), or (D) and such subparagraphs shall apply without regard to such contributions.

(iv) Special rule for contribution of property used in agriculture or livestock production

(I) In general

If the individual is a qualified farmer or rancher for the taxable year for which the contribution is made, clause (i) shall be applied by substituting "100 percent" for "50 percent".

(II) Exception

Subclause (I) shall not apply to any contribution of property made after the date of the enactment of this subparagraph which is used in agriculture or livestock production (or available for such production) unless such contribution is subject to a restriction that such property remain available for such production. This subparagraph shall be applied separately with respect to property to which subclause (I) does not apply by reason of the preceding sentence prior to its application to property to which subclause (I) does apply.

(v) Definition

For purposes of clause (iv), the term "qualified farmer or rancher" means a taxpayer whose gross income from the trade or business of farming (within the meaning of section 2032A(e)(5)) is greater than 50 percent of the taxpayer's gross income for the taxable year.

(vi) Termination

This subparagraph shall not apply to any contribution made in taxable years beginning after December 31, 2011.

(F) Certain private foundations

The private foundations referred to in subparagraph (A)(vii) and subsection (e)(1)(B) are—

(i) a private operating foundation (as defined in section 4942(j)(3)),

(ii) any other private foundation (as defined in section 509(a)) which, not later than the 15th day of the third month after the close of the foundation's taxable year in which contributions are received, makes qualifying distributions (as defined in section 4942(g), without regard to paragraph (3) thereof), which are treated, after the application of section 4942(g)(3), as distributions out of corpus (in accordance with section 4942(h)) in an amount equal to 100 percent of such contributions, and with respect to which the taxpayer obtains adequate records or other sufficient evidence from the foundation showing that the foundation made such qualifying distributions, and

(iii) a private foundation all of the contributions to which are pooled in a common fund and which would be described in section 509(a)(3) but for the right of any substantial contributor (hereafter in this clause called "donor") or his spouse to designate annually the recipients, from among organizations described in paragraph (1) of section 509(a), of the income attributable to the donor's contribution to the fund and to direct (by deed or by will) the payment, to an organization described in such paragraph (1), of the corpus in the common fund attributable to the donor's contribution; but this clause shall apply only if all of the income of the common fund is required to be (and is) distributed to one or more organizations described in such paragraph (1) not later than the 15th day of the third month after the close of the taxable year in which the income is realized by the fund and only if all of the corpus attributable to any donor's contribution to the fund is required to be (and is) distributed to one or more of such organizations not later than one year after his death or after the death of his surviving spouse if she has the right to designate the recipients of such corpus.

(G) Contribution base defined

For purposes of this section, the term "contribution base" means adjusted gross income (computed without regard to any net operating loss carryback to the taxable year under section 172).

Form **1040**

Department of the Treasury—Internal Revenue Service (99) **U.S. Individual Income Tax Return**

2019

OMB No. 1545-0074

IRS Use Only—Do not write or staple in this space.

Filing Status

- Single
- Married filing jointly
- Married filing separately (MFS)
- Head of household (HOH)
- Qualifying widow(er) (QW)

Check only one box.

If you checked the MFS box, enter the name of spouse. If you checked the HOH or QW box, enter the child's name if the qualifying person is a child but not your dependent. ▶

Your first name and middle initial	Last name	Your social security number
If joint return, spouse's first name and middle initial	Last name	Spouse's social security number
Home address (number and street). If you have a P.O. box, see instructions.		Apt. no.
City, town or post office, state, and ZIP code. If you have a foreign address, also complete spaces below (see instructions).		Presidential Election Campaign Check here if you, or your spouse if filing jointly, want \$3 to go to this fund. Checking a box below will not change your tax or refund. <input type="checkbox"/> You <input type="checkbox"/> Spouse
Foreign country name	Foreign province/state/county	Foreign postal code
If more than four dependents, see instructions and ✓ here ▶ <input type="checkbox"/>		

Standard Deduction

- Someone can claim:** You as a dependent Your spouse as a dependent
- Spouse itemizes on a separate return or you were a dual-status alien

Age/Blindness

- You:** Were born before January 2, 1955 Are blind **Spouse:** Was born before January 2, 1955 Is blind

Dependents (see instructions):

(1) First name	Last name	(2) Social security number	(3) Relationship to you	(4) ✓ if qualifies for (see instructions):	
				Child tax credit	Credit for other dependents
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Standard Deduction for—

- Single or Married filing separately, \$12,200
- Married filing jointly or Qualifying widow(er), \$24,400
- Head of household, \$18,350
- If you checked any box under *Standard Deduction*, see instructions.

1 Wages, salaries, tips, etc. Attach Form(s) W-2						1	
2a Tax-exempt interest	2a		b Taxable interest. Attach Sch. B if required			2b	
3a Qualified dividends	3a		b Ordinary dividends. Attach Sch. B if required			3b	
4a IRA distributions	4a		b Taxable amount			4b	
c Pensions and annuities	4c		d Taxable amount			4d	
5a Social security benefits	5a		b Taxable amount			5b	
6 Capital gain or (loss). Attach Schedule D if required. If not required, check here				▶ <input type="checkbox"/>		6	
7a Other income from Schedule 1, line 9						7a	
b Add lines 1, 2b, 3b, 4b, 4d, 5b, 6, and 7a. This is your total income					▶	7b	
8a Adjustments to income from Schedule 1, line 22						8a	
b Subtract line 8a from line 7b. This is your adjusted gross income					▶	8b	
9 Standard deduction or itemized deductions (from Schedule A)		9					
10 Qualified business income deduction. Attach Form 8995 or Form 8995-A		10					
11a Add lines 9 and 10						11a	
b Taxable income. Subtract line 11a from line 8b. If zero or less, enter -0-						11b	

For Disclosure, Privacy Act, and Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions.

Cat. No. 11320B

Form **1040** (2019)

12a	Tax (see inst.) Check if any from Form(s): 1 <input type="checkbox"/> 8814 2 <input type="checkbox"/> 4972 3 <input type="checkbox"/> 12a		
b	Add Schedule 2, line 3, and line 12a and enter the total ▶	12b	
13a	Child tax credit or credit for other dependents ▶	13a	
b	Add Schedule 3, line 7, and line 13a and enter the total ▶	13b	
14	Subtract line 13b from line 12b. If zero or less, enter -0-	14	
15	Other taxes, including self-employment tax, from Schedule 2, line 10 ▶	15	
16	Add lines 14 and 15. This is your total tax ▶	16	
17	Federal income tax withheld from Forms W-2 and 1099 ▶	17	
18	Other payments and refundable credits:		
a	Earned income credit (EIC) ▶	18a	
b	Additional child tax credit. Attach Schedule 8812 ▶	18b	
c	American opportunity credit from Form 8863, line 8 ▶	18c	
d	Schedule 3, line 14 ▶	18d	
e	Add lines 18a through 18d. These are your total other payments and refundable credits ▶	18e	
19	Add lines 17 and 18e. These are your total payments ▶	19	

• If you have a qualifying child, attach Sch. EIC.
• If you have nontaxable combat pay, see instructions.

Refund

20	If line 19 is more than line 16, subtract line 16 from line 19. This is the amount you overpaid ▶		
21a	Amount of line 20 you want refunded to you . If Form 8888 is attached, check here <input type="checkbox"/> ▶	21a	
b	Routing number <input style="width: 150px;" type="text"/> ▶ c Type: <input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings		
d	Account number <input style="width: 150px;" type="text"/>		
22	Amount of line 20 you want applied to your 2020 estimated tax ▶	22	

Direct deposit?
See instructions.

Amount You Owe

23	Amount you owe. Subtract line 19 from line 16. For details on how to pay, see instructions ▶		
24	Estimated tax penalty (see instructions) ▶	24	

Third Party Designee

Do you want to allow another person (other than your paid preparer) to discuss this return with the IRS? See instructions. **Yes.** Complete below. **No**

(Other than paid preparer) Designee's name ▶ Phone no. ▶ Personal identification number (PIN) ▶

Sign Here

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Joint return?
See instructions.
Keep a copy for your records.

Your signature	Date	Your occupation	If the IRS sent you an Identity Protection PIN, enter it here (see inst.) <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 30px;" type="text"/> <input style="width: 30px;" type="text"/>
Spouse's signature. If a joint return, both must sign.	Date	Spouse's occupation	If the IRS sent your spouse an Identity Protection PIN, enter it here (see inst.) <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 30px;" type="text"/> <input style="width: 30px;" type="text"/>
Phone no. <input style="width: 100px;" type="text"/>		Email address <input style="width: 150px;" type="text"/>	

Paid Preparer Use Only

Preparer's name	Preparer's signature	Date	PTIN	Check if: <input type="checkbox"/> 3rd Party Designee <input type="checkbox"/> Self-employed
Firm's name ▶ <input style="width: 150px;" type="text"/>		Phone no. <input style="width: 80px;" type="text"/>		
Firm's address ▶ <input style="width: 150px;" type="text"/>			Firm's EIN ▶ <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 30px;" type="text"/> <input style="width: 30px;" type="text"/>	

SCHEDULE A
(Form 1040 or 1040-SR)
(Rev. January 2020)
Department of the Treasury
Internal Revenue Service (99)

Itemized Deductions

OMB No. 1545-0074

2019
Attachment
Sequence No. **07**

► Go to www.irs.gov/ScheduleA for instructions and the latest information.

► Attach to Form 1040 or 1040-SR.

Caution: If you are claiming a net qualified disaster loss on Form 4684, see the instructions for line 16.

Name(s) shown on Form 1040 or 1040-SR

Your social security number

Medical and Dental Expenses	Caution: Do not include expenses reimbursed or paid by others.		
	1 Medical and dental expenses (see instructions)	1	
	2 Enter amount from Form 1040 or 1040-SR, line 8b 2	2	
	3 Multiply line 2 by 7.5% (0.075)	3	
	4 Subtract line 3 from line 1. If line 3 is more than line 1, enter -0-		4
Taxes You Paid	5 State and local taxes.		
	a State and local income taxes or general sales taxes. You may include either income taxes or general sales taxes on line 5a, but not both. If you elect to include general sales taxes instead of income taxes, check this box ► <input type="checkbox"/>	5a	
	b State and local real estate taxes (see instructions)	5b	
	c State and local personal property taxes	5c	
	d Add lines 5a through 5c	5d	
	e Enter the smaller of line 5d or \$10,000 (\$5,000 if married filing separately)	5e	
	6 Other taxes. List type and amount ► _____	6	
	7 Add lines 5e and 6		7
Interest You Paid	8 Home mortgage interest and points. If you didn't use all of your home mortgage loan(s) to buy, build, or improve your home, see instructions and check this box ► <input type="checkbox"/>		
	a Home mortgage interest and points reported to you on Form 1098. See instructions if limited	8a	
	b Home mortgage interest not reported to you on Form 1098. See instructions if limited. If paid to the person from whom you bought the home, see instructions and show that person's name, identifying no., and address ► _____	8b	
	c Points not reported to you on Form 1098. See instructions for special rules	8c	
	d Mortgage insurance premiums (see instructions)	8d	
	e Add lines 8a through 8d	8e	
	9 Investment interest. Attach Form 4952 if required. See instructions	9	
	10 Add lines 8e and 9		10
Gifts to Charity	11 Gifts by cash or check. If you made any gift of \$250 or more, see instructions	11	
	12 Other than by cash or check. If you made any gift of \$250 or more, see instructions. You must attach Form 8283 if over \$500.	12	
	13 Carryover from prior year	13	
	14 Add lines 11 through 13		14
Casualty and Theft Losses	15 Casualty and theft loss(es) from a federally declared disaster (other than net qualified disaster losses). Attach Form 4684 and enter the amount from line 18 of that form. See instructions		15
Other Itemized Deductions	16 Other—from list in instructions. List type and amount ► _____		16
Total Itemized Deductions	17 Add the amounts in the far right column for lines 4 through 16. Also, enter this amount on Form 1040 or 1040-SR, line 9		17
	18 If you elect to itemize deductions even though they are less than your standard deduction, check this box ► <input type="checkbox"/>		

Noncash Charitable Contributions

OMB No. 1545-0908

▶ **Attach one or more Forms 8283 to your tax return if you claimed a total deduction of over \$500 for all contributed property.**
▶ **Go to www.irs.gov/Form8283 for instructions and the latest information.**

Attachment Sequence No. **155**

Name(s) shown on your income tax return

Identifying number

Note: Figure the amount of your contribution deduction before completing this form. See your tax return instructions.

Section A. Donated Property of \$5,000 or Less and Publicly Traded Securities—List in this section **only** an item (or groups of similar items) for which you claimed a deduction of \$5,000 or less. Also list publicly traded securities and certain other property even if the deduction is more than \$5,000 (see instructions).

Part I Information on Donated Property—If you need more space, attach a statement.

1	(a) Name and address of the donee organization	(b) If donated property is a vehicle (see instructions), check the box. Also enter the vehicle identification number (unless Form 1098-C is attached).	(c) Description and condition of donated property (For a vehicle, enter the year, make, model, and mileage. For securities and other property, see instructions.)
A		<input type="checkbox"/>	
B		<input type="checkbox"/>	
C		<input type="checkbox"/>	
D		<input type="checkbox"/>	
E		<input type="checkbox"/>	

Note: If the amount you claimed as a deduction for an item is \$500 or less, you do not have to complete columns (e), (f), and (g).

	(d) Date of the contribution	(e) Date acquired by donor (mo., yr.)	(f) How acquired by donor	(g) Donor's cost or adjusted basis	(h) Fair market value (see instructions)	(i) Method used to determine the fair market value
A						
B						
C						
D						
E						

Part II Partial Interests and Restricted Use Property—Complete lines 2a through 2e if you gave less than an entire interest in a property listed in Part I. Complete lines 3a through 3c if conditions were placed on a contribution listed in Part I; also attach the required statement (see instructions).

- 2a** Enter the letter from Part I that identifies the property for which you gave less than an entire interest ▶ _____
If Part II applies to more than one property, attach a separate statement.
- b** Total amount claimed as a deduction for the property listed in Part I: **(1)** For this tax year ▶ _____
(2) For any prior tax years ▶ _____
- c** Name and address of each organization to which any such contribution was made in a prior year (complete only if different from the donee organization above):
Name of charitable organization (donee) _____
Address (number, street, and room or suite no.) _____
City or town, state, and ZIP code _____
- d** For tangible property, enter the place where the property is located or kept ▶ _____
- e** Name of any person, other than the donee organization, having actual possession of the property ▶ _____

	Yes	No
3a Is there a restriction, either temporary or permanent, on the donee's right to use or dispose of the donated property?		
b Did you give to anyone (other than the donee organization or another organization participating with the donee organization in cooperative fundraising) the right to the income from the donated property or to the possession of the property, including the right to vote donated securities, to acquire the property by purchase or otherwise, or to designate the person having such income, possession, or right to acquire?		
c Is there a restriction limiting the donated property for a particular use?		

Name(s) shown on your income tax return	Identifying number
---	--------------------

Section B. Donated Property Over \$5,000 (Except Publicly Traded Securities, Vehicles, Intellectual Property or Inventory Reportable in Section A)—Complete this section for one item (or a group of similar items) for which you claimed a deduction of more than \$5,000 per item or group (except contributions reportable in Section A). Provide a separate form for each item donated unless it is part of a group of similar items. A qualified appraisal is generally required for items reportable in Section B. See instructions.

Part I Information on Donated Property

4 Check the box that describes the type of property donated.

- | | | | |
|---|---|---|---|
| a <input type="checkbox"/> Art* (contribution of \$20,000 or more) | d <input type="checkbox"/> Art* (contribution of less than \$20,000) | g <input type="checkbox"/> Collectibles** | j <input type="checkbox"/> Other |
| b <input type="checkbox"/> Qualified Conservation Contribution | e <input type="checkbox"/> Other Real Estate | h <input type="checkbox"/> Intellectual Property | |
| c <input type="checkbox"/> Equipment | f <input type="checkbox"/> Securities | i <input type="checkbox"/> Vehicles | |

*Art includes paintings, sculptures, watercolors, prints, drawings, ceramics, antiques, decorative arts, textiles, carpets, silver, rare manuscripts, historical memorabilia, and other similar objects.

**Collectibles include coins, stamps, books, gems, jewelry, sports memorabilia, dolls, etc., but not art as defined above.

Note: In certain cases, you must attach a qualified appraisal of the property. See instructions.

5	(a) Description of donated property (if you need more space, attach a separate statement)	(b) If any tangible personal property or real property was donated, give a brief summary of the overall physical condition of the property at the time of the gift	(c) Appraised fair market value
A			
B			
C			
D			

	(d) Date acquired by donor (mo., yr.)	(e) How acquired by donor	(f) Donor's cost or adjusted basis	(g) For bargain sales, enter amount received	See instructions	
					(h) Amount claimed as a deduction	(i) Date of contribution
A						
B						
C						
D						

Part II Taxpayer (Donor) Statement—List each item included in Part I above that the appraisal identifies as having a value of \$500 or less. See instructions.

I declare that the following item(s) included in Part I above has to the best of my knowledge and belief an appraised value of not more than \$500 (per item). Enter identifying letter from Part I and describe the specific item. See instructions. ▶ _____

Signature of taxpayer (donor) ▶ _____ Date ▶ _____

Part III Declaration of Appraiser

I declare that I am not the donor, the donee, a party to the transaction in which the donor acquired the property, employed by, or related to any of the foregoing persons, or married to any person who is related to any of the foregoing persons. And, if regularly used by the donor, donee, or party to the transaction, I performed the majority of my appraisals during my tax year for other persons.

Also, I declare that I perform appraisals on a regular basis; and that because of my qualifications as described in the appraisal, I am qualified to make appraisals of the type of property being valued. I certify that the appraisal fees were not based on a percentage of the appraised property value. Furthermore, I understand that a false or fraudulent overstatement of the property value as described in the qualified appraisal or this Form 8283 may subject me to the penalty under section 6701(a) (aiding and abetting the understatement of tax liability). I understand that my appraisal will be used in connection with a return or claim for refund. I also understand that, if there is a substantial or gross valuation misstatement of the value of the property claimed on the return or claim for refund that is based on my appraisal, I may be subject to a penalty under section 6695A of the Internal Revenue Code, as well as other applicable penalties. I affirm that I have not been at any time in the three-year period ending on the date of the appraisal barred from presenting evidence or testimony before the Department of the Treasury or the Internal Revenue Service pursuant to 31 U.S.C. 330(c).

Sign Here | Signature ▶ _____ Title ▶ _____ Date ▶ _____

Business address (including room or suite no.)	Identifying number
--	--------------------

City or town, state, and ZIP code

Part IV Donee Acknowledgment—To be completed by the charitable organization.

This charitable organization acknowledges that it is a qualified organization under section 170(c) and that it received the donated property as described in Section B, Part I, above on the following date ▶ _____

Furthermore, this organization affirms that in the event it sells, exchanges, or otherwise disposes of the property described in Section B, Part I (or any portion thereof) within 3 years after the date of receipt, it will file **Form 8282**, Donee Information Return, with the IRS and give the donor a copy of that form. This acknowledgment does not represent agreement with the claimed fair market value.

Does the organization intend to use the property for an unrelated use? ▶ Yes No

Name of charitable organization (donee)	Employer identification number
Address (number, street, and room or suite no.)	City or town, state, and ZIP code
Authorized signature	Title
	Date

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13

เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม อธิบายถึงวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้มิได้เป็นการกำหนดการวัดมูลค่ายุติธรรมที่นอกเหนือไปจากที่ต้องปฏิบัติอยู่แล้วหรือที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นอนุญาตให้ปฏิบัติ เพียงแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้รวมแนวปฏิบัติสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งจากเดิมมีอยู่กระจัดกระจายในมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับ มารวมอยู่ในมาตรฐานฉบับเดียว เพื่อให้มีความสอดคล้องกันทั้งการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมในรายงานทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรม หรือเปิดเผยเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นบางเรื่องดังต่อไปนี้

ยกเว้นทั้งการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม

1. การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
2. รายการเข้าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า
3. การวัดมูลค่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม เช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือมูลค่าจากการใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ยกเว้นเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม

1. สินทรัพย์โครงการที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน
2. เงินลงทุนในโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงานที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน
3. สินทรัพย์ซึ่งมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนการจำหน่ายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ ที่มีการแก้ไขคำนิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรม ซึ่งจากเดิมคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมหมายถึง “จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน หรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สินในขณะนี้ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้โดยเป็นอิสระ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน” โดยได้เปลี่ยนเป็น “ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือ จะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า” ซึ่งจะเห็นได้ว่านิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แตกต่างไปจากเดิม เช่น การพิจารณามูลค่ายุติธรรมตามมุมมองของผู้ร่วมตลาด และการพิจารณามูลค่ายุติธรรมตามข้อสมมติว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ เป็นต้น ดังนั้นหลักเกณฑ์และวิธีการในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมตามการเปลี่ยนแปลงของคำนิยาม

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ยังกำหนดให้กิจการต้องระบุลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมตามลักษณะของข้อมูลที่น่ามาใช้ เพื่อกำหนดข้อมูลขั้นต่ำที่จำเป็นต้องเปิดเผยในงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในที่มาของมูลค่ายุติธรรมมากยิ่งขึ้น

คำนิยามคำศัพท์และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

ตลาดหลัก (Principal market) หมายถึง ตลาดที่มีปริมาณ และระดับกิจกรรมของสินทรัพย์นั้นและหนี้สินนั้นมากที่สุด

ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (Most advantageous market) หมายถึง ตลาดที่จำนวนเงินที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์เป็นจำนวนมากที่สุดหรือตลาดที่จำนวนเงินที่จ่ายคืนเพื่อโอนหนี้สินเป็นจำนวนน้อยที่สุด ภายหลังจากที่ได้พิจารณาต้นทุนการทำรายการ และต้นทุนของการขนส่งแล้ว

ต้นทุนการทำรายการ หมายถึง ต้นทุนในการขายสินทรัพย์หรือโอนหนี้สินในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากการจำหน่ายหรือโอนหนี้สิน และเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

- (ก) เป็นผลโดยตรงจากรายการและจำเป็นต่อรายการนั้น
- (ข) จะไม่เกิดขึ้น หากไม่มีการตัดสินใจในการขายสินทรัพย์หรือการโอนหนี้สิน (คล้ายคลึงกับ ต้นทุนในการขายตามที่ให้ ความหมายไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก)

ต้นทุนในการขนส่ง หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อขนส่งสินทรัพย์จากสถานที่ปัจจุบันไปยังตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด)

ผู้ร่วมตลาด (Market participants) หมายถึง ผู้ซื้อและผู้ขายในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น โดยมีลักษณะทั้งหมดดังนี้

- (ก) มีความเป็นอิสระจากกัน คือไม่ใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แม้ว่าอาจจะนำ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ราคาในการทำรายการของบุคคลที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นข้อมูลในการวัดมูลค่ายุติธรรม หากกิจการมีหลักฐานว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขตลาด

- (ข) มีความรอบรู้ มีความเข้าใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายการ โดยใช้ข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่ รวมถึงข้อมูลนี้อาจได้มาจากการตรวจสอบวิเคราะห์สถานะ (due diligence) อันเป็นปกติหรือตามประเพณีปฏิบัติ
- (ค) สามารถที่จะเข้าทำรายการสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น
- (ง) เต็มใจที่จะเข้าทำรายการสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น เช่น ถูกใจแต่ไม่ได้ถูกบังคับ ให้ทำ

รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ หมายถึง รายการที่ถือว่ามีการเสนอซื้อขายในตลาดสำหรับระยะเวลาก่อนวันที่วัดมูลค่า เพื่อให้เวลากับกิจกรรมทางตลาดที่เป็นปกติและเป็นประเพณีปฏิบัติสำหรับรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับ (เช่น บังคับเลิกกิจการหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน)

สินทรัพย์หรือหนี้สินที่วัดมูลค่ายุติธรรม

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องพิจารณาถึงลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นซึ่งผู้ร่วมตลาดจะนำมาพิจารณา ในกรณีของสินทรัพย์ ตัวอย่างลักษณะของสินทรัพย์ที่ต้องพิจารณา ได้แก่ สภาพและสถานที่ตั้ง และข้อจำกัดในการขายหรือใช้สินทรัพย์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามถ้าลักษณะดังกล่าวเป็นลักษณะเฉพาะสำหรับผู้ถือสินทรัพย์ โดยไม่โอนไปกับสินทรัพย์ ในการสมมติว่าจะขาย กิจการต้องไม่พิจารณารวมข้อจำกัดดังกล่าวในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ตัวอย่างที่ 1 ข้อจำกัดในการใช้สินทรัพย์

ในปี 25X1 บริษัท ก จำกัด ได้ซื้อที่ดินและอาคารโรงงานเพื่อใช้ประกอบกิจการ โดยมีเงื่อนไขห้ามเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้งานของสินทรัพย์เป็นอย่างอื่นเป็นระยะเวลา 10 ปี อย่างไรก็ตามเงื่อนไขดังกล่าวจะหมดไป ถ้าบริษัทขายที่ดินและอาคารโรงงานดังกล่าวให้แก่ผู้อื่น ดังนั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรม บริษัทต้องไม่พิจารณารวมเงื่อนไขดังกล่าว เนื่องจากข้อจำกัดดังกล่าวเป็นลักษณะเฉพาะของผู้ถือสินทรัพย์เท่านั้น ไม่ใช่ลักษณะของสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมตลาดรายอื่นจะต้องนำมาพิจารณา

ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรมอาจจะวัดเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินเดี่ยวหรือกลุ่มของสินทรัพย์ กลุ่มของหนี้สิน หรือกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยขึ้นอยู่กับหน่วยวัดทางบัญชี ซึ่งหน่วยวัดทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินต้องกำหนดให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข้อสมมติในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยต้องพิจารณาข้อสมมติดังต่อไปนี้

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1. ตลาดหลักและตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (Principal and most advantageous markets)

การวัดมูลค่ายุติธรรมมีข้อสมมติที่ว่ารายการที่จะขายสินทรัพย์ หรือที่จะโอนหนี้สินเกิดขึ้นในตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลักให้ใช้ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด อย่างไรก็ตาม กิจการไม่จำเป็นต้องใช้ความพยายามในทุกวิถีทางเพื่อค้นหาตลาดที่เป็นไปได้ทั้งหมดในการระบุตลาดหลัก หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุดในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก แต่ต้องพิจารณาถึงข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผล หากไม่มีหลักฐานขัดแย้งอื่นตลาดที่โดยปกติกิจการจะเข้าไปทำรายการขายสินทรัพย์ หรือเปลี่ยนมือหนี้สินให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก ให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

ราคาในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหนี้สินไม่ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนการทำรายการ เนื่องจากต้นทุนการทำรายการมิใช่ลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ในทางตรงกันข้าม การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่งสินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด เนื่องจากสถานที่ถือเป็นลักษณะของสินทรัพย์

ตารางสรุปต้นทุนการทำรายการและต้นทุนในการขนส่ง

	สำหรับการพิจารณา ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด	สำหรับการพิจารณา วัดมูลค่ายุติธรรม
ต้นทุนการทำรายการ	✓	✗
ต้นทุนในการขนส่ง	✓	✓

ตัวอย่างที่ 2 ตลาดหลักและตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

บริษัท ก จำกัด ถือสินทรัพย์ที่สามารถทำรายการขายได้ทั้งตลาด A B และ C ข้อมูลในตลาดแต่ละแห่งเป็นดังนี้

	ตลาด A	ตลาด B	ตลาด C
สัดส่วนปริมาณซื้อขายของตลาด	70%	20%	10%
สัดส่วนปริมาณซื้อขายในอดีตของบริษัท ก	20%	60%	20%
ราคาต่อหน่วย (บาท)	100	110	90
ต้นทุนการทำรายการ (บาท)	(1)	(2)	(2)
ต้นทุนในการขนส่ง (บาท)	(3)	(4)	(2)
เงินสดที่จะได้รับสุทธิ (บาท)	96	104	86

จากข้อมูลดังกล่าวตลาดหลัก ได้แก่ ตลาด A เนื่องจากมีปริมาณกิจกรรมการซื้อขายสูงที่สุด สำหรับตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด ได้แก่ ตลาด B เนื่องจากมีเงินสดที่จะได้รับสุทธิมากที่สุด อย่างไรก็ตาม การพิจารณามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ในกรณีนี้ต้องไม่พิจารณามูลค่ายุติธรรมจากตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (ตลาด B) เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีตลาดหลัก (ตลาด A) และ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บริษัท ก สามารถทำรายการซื้อขายในตลาดหลักได้ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวต้องพิจารณาจากตลาดหลัก (ตลาด A) โดยมีมูลค่าเท่ากับ 97 บาท ($100 - 3 = 97$ บาท)

2. ผู้ร่วมตลาด

กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยใช้ข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยสมมติว่าผู้ร่วมตลาดจะกระทำเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่ดีที่สุดของตน ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุว่ามูลค่ายุติธรรมไม่ใช่มูลค่าที่เฉพาะเจาะจงไปที่กิจการใดกิจการหนึ่ง แต่เป็นมูลค่าตามมุมมองของตลาด

3. รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ

รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ คือ รายการที่ถือว่ามีการเสนอซื้อขายในตลาดสำหรับระยะเวลาก่อนวันที่วัดมูลค่า เพื่อให้เวลากับกิจกรรมทางตลาดที่เป็นปกติและเป็นประเพณีปฏิบัติสำหรับรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับ (เช่น บังคับเลิกกิจการหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน)

อย่างไรก็ตาม การกำหนดว่ารายการนั้นเกิดขึ้นในสภาพปกติ (หรือไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ) นั้นทำได้ยาก เมื่อมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมปกติในตลาดสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการลดลงในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นมีนัยสำคัญหรือไม่ มีปัจจัยต่างๆ เช่น

- มีรายการที่เกิดขึ้นเมื่อไม่นานมานี้ในจำนวนน้อย
- การเสนอราคาไม่ได้พัฒนาจากการใช้ข้อมูล ณ ปัจจุบัน
- การเสนอราคามีความแตกต่างกันอย่างมากเนื่องมาจากเวลาหรือระหว่างผู้ค้า
- ส่วนต่างระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ที่กว้างขึ้นหรือมีการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

หากกิจการสรุปว่าการลดลงดังกล่าวนี้มีนัยสำคัญ กิจการจำเป็นต้องวิเคราะห์รายการหรือราคาเสนอซื้อขายเพิ่มเติมว่าราคาของรายการหรือราคาเสนอซื้อขายดังกล่าวยังคงแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ ถ้าราคดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการจำเป็นต้องปรับปรุงราคาของรายการหรือราคาเสนอซื้อขายเพื่อให้สะท้อนถึงมูลค่ายุติธรรม

การประยุกต์ใช้

1. การประยุกต์ใช้กับสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงิน

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงิน ให้พิจารณาถึงความสามารถของผู้ร่วมตลาดในการสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยการใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and best use) หรือโดยการขายสินทรัพย์ให้ผู้ร่วมตลาดรายอื่นที่จะใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

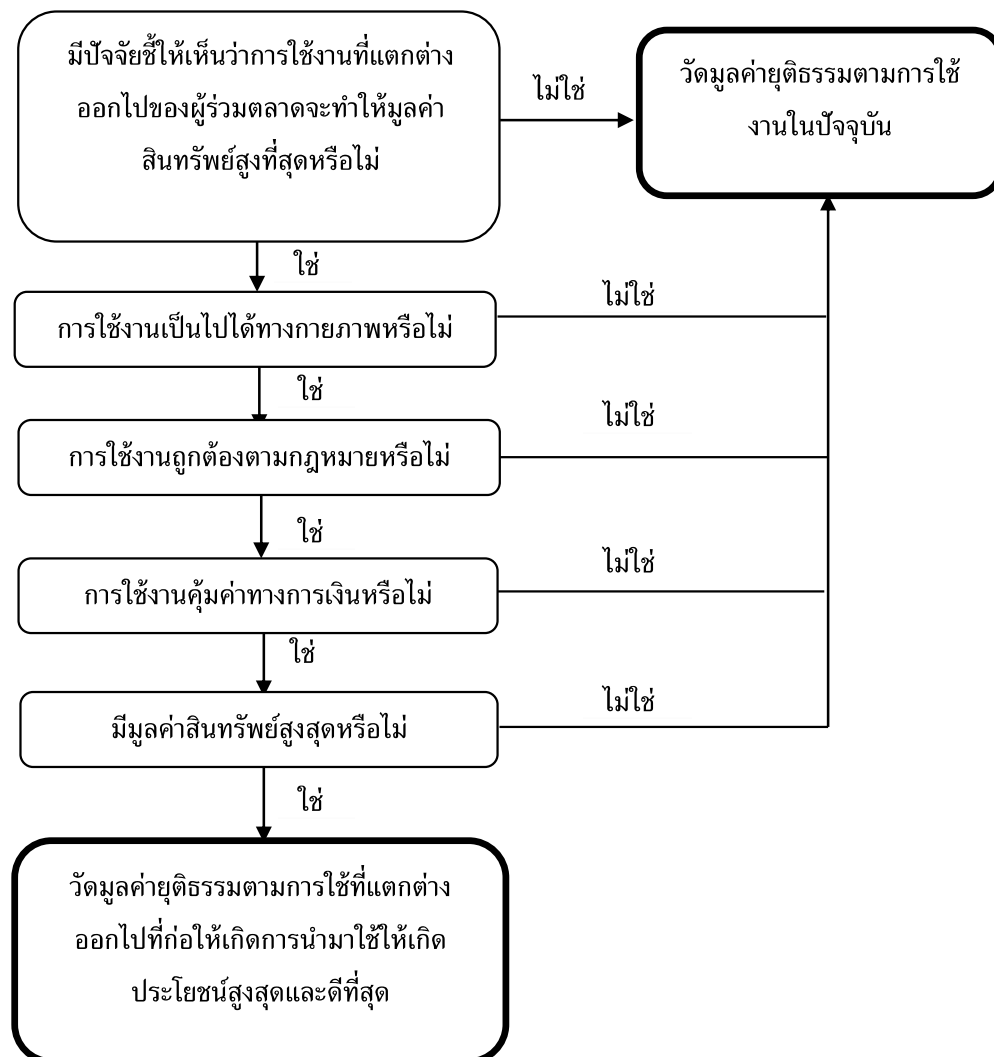
การใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

- 1) การใช้งานที่เป็นไปได้ทางกายภาพ
- 2) การใช้งานที่ถูกต้องตามกฎหมาย
- 3) การใช้งานที่คุ้มค่าทางการเงิน

การนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดจะกำหนดจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดแม้ว่ากิจการมีความตั้งใจที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ในลักษณะอื่นที่แตกต่างออกไป อย่างไรก็ตามการใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินในปัจจุบันของกิจการให้สันนิษฐานว่าเป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เว้นแต่ปัจจัยตลาดหรือปัจจัยอื่น ๆ ชี้ให้เห็นว่าการใช้ที่แตกต่างออกไปของผู้ร่วมตลาดจะทำให้มูลค่าของสินทรัพย์สูงที่สุด

ถ้าหากการใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เกิดจากการใช้งานร่วมกับสินทรัพย์อื่นอย่างเป็นกลุ่ม หรือการใช้ร่วมกับสินทรัพย์และหนี้สินอื่น ผู้ร่วมตลาดจะต้องสามารถจัดหาสินทรัพย์อื่นหรือสินทรัพย์และหนี้สินอื่นได้จริง และต้องมีความเกี่ยวข้องกันในการใช้งานสำหรับหนี้สินนั้นให้รวมเฉพาะหนี้สินที่ใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียน โดยต้องไม่รวมหนี้สินที่นำมาใช้เพื่อจัดหาสินทรัพย์อื่นที่ไม่อยู่ในกลุ่มสินทรัพย์

การใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างที่ 3 การใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด

บริษัท ก จำกัดได้ที่ดินมาจากการรวมธุรกิจ โดยใช้เป็นที่ตั้งโรงงานเพื่อใช้ในการดำเนินงาน ภายหลังที่ดินบริเวณดังกล่าวได้มีการจัดระเบียบใหม่ โดยที่ดินดังกล่าวได้รับอนุญาตให้ใช้เป็นที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัย และที่ดินบริเวณใกล้เคียงดังกล่าวก็ได้ถูกพัฒนาเป็นอาคารชุด มูลค่ายุติธรรมของที่ดินตามลักษณะการใช้งานมีดังนี้

มูลค่ายุติธรรมตามการใช้งานในปัจจุบันที่ใช้เป็นโรงงาน	มูลค่ายุติธรรมตามการใช้ที่แตกต่างออกไปที่ใช้เป็นอาคารชุด
ที่ดินมีมูลค่าเท่ากับ 1,000,000 บาท	ที่ดินหลังหักต้นทุนการรื้อถอนอาคารโรงงานและต้นทุนการแปลงสภาพอื่น ๆ มีมูลค่าเท่ากับ 1,500,000 บาท

ในการพิจารณาการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เนื่องจากมีปัจจัยชี้ให้เห็นว่าการใช้งานที่แตกต่างออกไปที่ใช้เป็นอาคารชุดของผู้ร่วมตลาดจะทำให้มูลค่าสินทรัพย์สูงสุด และจากการพิจารณาในเรื่องต่างๆ ได้แก่ การใช้งานที่เป็นไปได้ทางกายภาพ การใช้งานที่ถูกต้องตามกฎหมาย และการใช้งานที่คุ้มค่าทางการเงิน พบว่าการใช้งานที่ดินที่ใช้เป็นอาคารชุดนั้นสามารถเป็นไปได้ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของที่ดินดังกล่าวต้องวัดมูลค่ายุติธรรมตามการใช้ที่แตกต่างออกไปที่ใช้เป็นอาคารชุด โดยมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 1,500,000 บาท

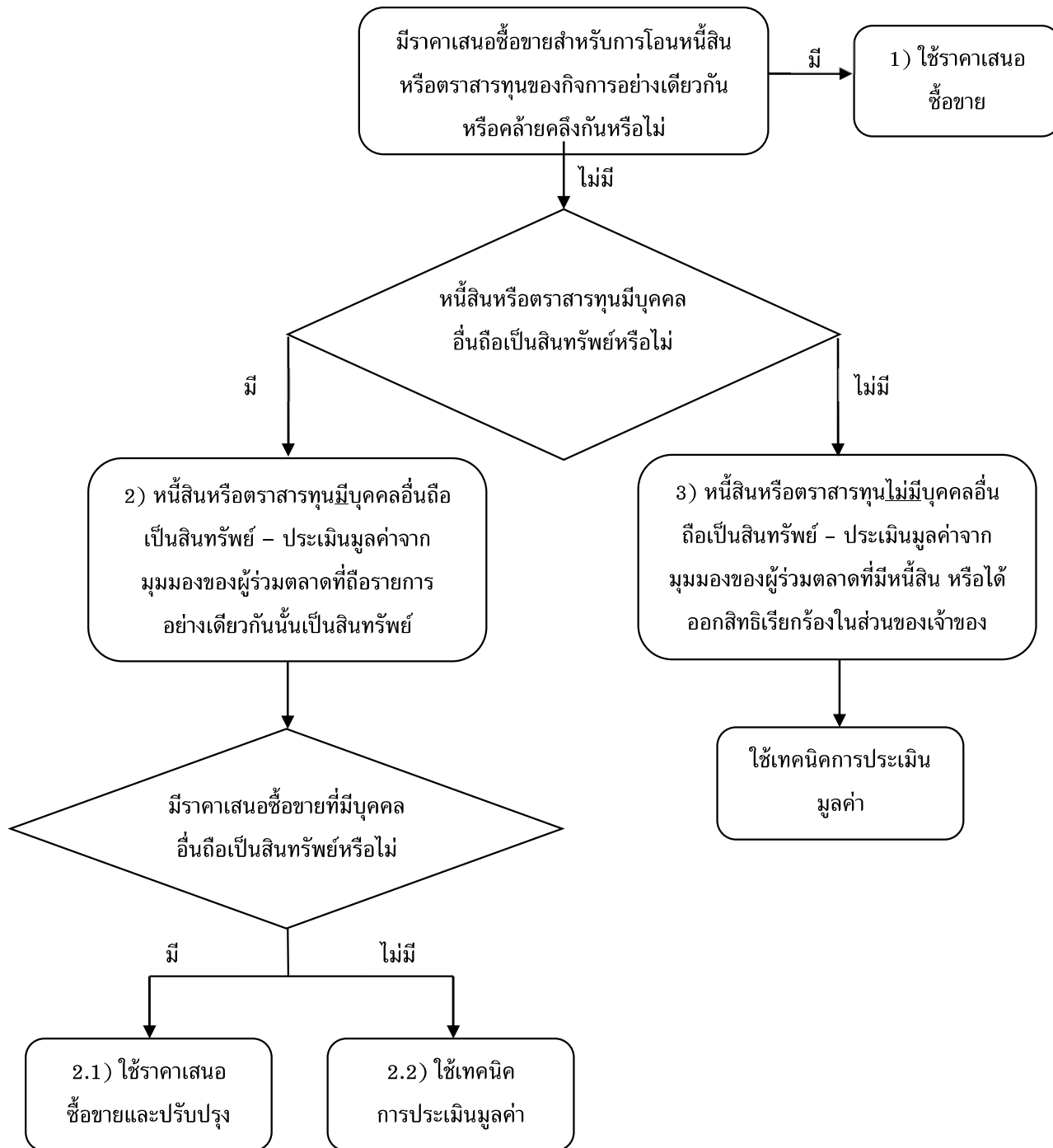
2. การประยุกต์ใช้กับหนี้สิน และตราสารทุนของกิจการ

การวัดมูลค่ายุติธรรมใช้ข้อสมมติว่าหนี้สิน หรือตราสารทุนของกิจการ จะถูกโอนไปยังผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

- 1) ถ้ากิจการมีราคาเสนอซื้อขายสำหรับการโอนหนี้สิน หรือตราสารทุนของกิจการอย่างเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกัน ให้กิจการใช้ราคาเสนอซื้อขายดังกล่าวในการวัดมูลค่ายุติธรรม
- 2) ถ้าไม่มีราคาเสนอซื้อขายตามที่กล่าวในข้อ 1) แต่หนี้สินหรือตราสารทุนมีบุคคลอื่นถือเป็นสินทรัพย์ ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน หรือตราสารทุนตามมุมมองของผู้ร่วมตลาดที่ถือรายการอย่างเดียวกันนั้นเป็นสินทรัพย์ โดยสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ดังนี้
 - 2.1) ให้ใช้ข้อมูลอื่นที่สามารถสังเกตได้ เช่น ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่ไม่มีสภาพคล่องสำหรับรายการอย่างเดียวกันที่มีบุคคลอื่นถือเป็นสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงราคาเสนอซื้อขายดังกล่าว
 - 2.2) หากไม่มีราคาตาม 2.1) ให้ใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าวิธีอื่น
- 3) ถ้าไม่มีราคาเสนอซื้อขายตามที่กล่าวในข้อ 1) และหนี้สินหรือตราสารทุนไม่มีบุคคลอื่นถือตามที่กล่าวในข้อ 2) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน หรือตราสารทุนโดยใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดที่มีหนี้สิน หรือได้ออกสิทธิเรียกร้องในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินและตราสารทุนของกิจการ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินต้องสะท้อนผลกระทบของความเสี่ยงที่ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของภาวะผูกพัน (Non-performance risk) ซึ่งความเสี่ยงดังกล่าวนี้รวมถึงความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการ (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ดังนั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินต้องพิจารณาถึงผลกระทบของความเสี่ยงด้านเครดิต (ระดับความน่าเชื่อถือ) ของกิจการและปัจจัยอื่นที่อาจมีอิทธิพลต่อความน่าจะเป็นที่จะมีหรือไม่มีการปฏิบัติตามภาวะผูกพัน

3. การประยุกต์ใช้กับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ที่มีสถานะหักกลบลบกันสำหรับ ความเสี่ยงด้านตลาดหรือความเสี่ยงด้านเครดิตของคู่สัญญา

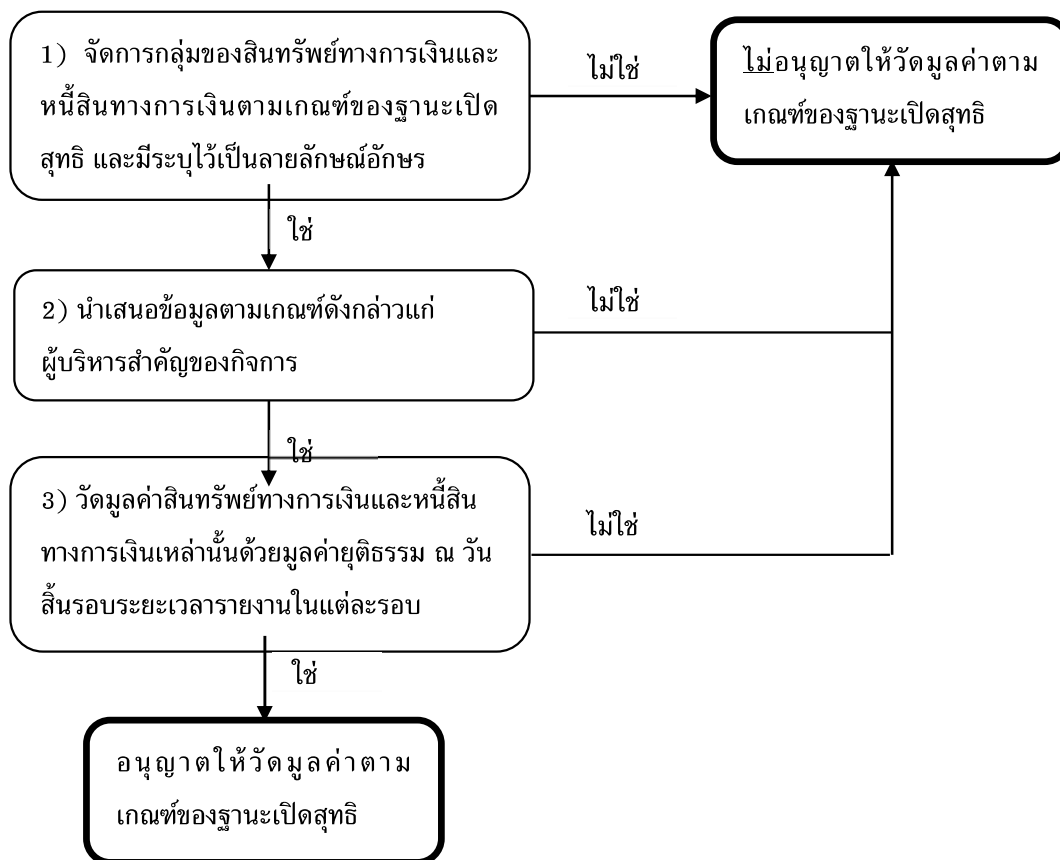
กิจการที่ถือกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านตลาดและความเสี่ยงด้านเครดิต (ตามที่อธิบายในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ของคู่สัญญาแต่ละราย

หากกิจการจัดการกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามเกณฑ์ของฐานะเปิดสุทธิของกิจการต่อความเสี่ยงด้านตลาดหรือความเสี่ยงด้านเครดิต กิจการได้รับอนุญาตให้วัดมูลค่ายุติธรรมกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินบนเกณฑ์ของราคาที่จะได้รับจากการขายสถานะซื้อสุทธิ (สินทรัพย์) สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงรายการใดรายการหนึ่งหรือการจ่ายเพื่อโอนสถานะขายสุทธิ (หนี้สิน) สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงรายการใดรายการหนึ่งจากรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 1) มีการจัดการกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามเกณฑ์ของฐานะเปิดสุทธิของกิจการสำหรับความเสี่ยงด้านตลาดรายการใดรายการหนึ่ง (หรือความเสี่ยงด้านตลาดหลายรายการ) หรือความเสี่ยงด้านเครดิตของคู่สัญญารายการใดรายการหนึ่งตามการบริหารจัดการความเสี่ยงหรือกลยุทธ์การลงทุนที่มีระบุไว้เป็นลายลักษณ์อักษร
- 2) นำเสนอข้อมูลตามเกณฑ์ดังกล่าวเกี่ยวกับกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินให้ผู้บริหารสำคัญของกิจการ
- 3) กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินเหล่านั้นด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในแต่ละรอบ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การวัดมูลค่ายุติธรรมของกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่มีสถานะหักกลบลบกัน
สำหรับความเสี่ยงด้านตลาดหรือความเสี่ยงด้านเครดิต



สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านตลาด ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่มีการบริหารจัดการบนเกณฑ์ของสถานะสุทธิของกิจการสำหรับความเสี่ยงด้านตลาดรายการใดรายการหนึ่ง (หรือความเสี่ยงด้านตลาดหลายรายการ) กิจการต้องใช้ราคาที่อยู่ระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ซึ่งเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์นั้นสำหรับฐานะเปิดสุทธิต่อความเสี่ยงด้านตลาดของกิจการ

สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิต ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับคู่สัญญารายใดรายหนึ่ง กิจการต้องรวมผลกระทบของฐานะเปิดสุทธิของกิจการต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของคู่สัญญานั้น หรือฐานะเปิดสุทธิของคู่สัญญาต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการในการวัดมูลค่ายุติธรรม

เทคนิคการประเมินมูลค่า

วัตถุประสงค์ของการใช้เทคนิคการประเมินมูลค่า คือ เพื่อประมาณการราคาสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในการขายสินทรัพย์ หรือการโอนหนี้สินที่จะเกิดขึ้นระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีได้กำหนดเทคนิค

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การวัดมูลค่าที่เฉพาะเจาะจง เว้นแต่ในกรณีที่มีราคาเสนอซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง โดยเทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้แพร่หลาย ได้แก่

1. **วิธีราคาตลาด** เป็นวิธีซึ่งใช้ราคาและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลของตลาดสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน หรือกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินอย่างเดียวกันหรือที่เปรียบเทียบได้ (ที่คล้ายคลึงกัน) เช่น ธุรกิจ
2. **วิธีราคาทุน** เป็นวิธีซึ่งสะท้อนถึงจำนวนเงินที่ต้องใช้ในปัจจุบันเพื่อนำมาเปลี่ยนแทนกำลังการผลิตของสินทรัพย์ (โดยปกติ หมายถึง ต้นทุนการเปลี่ยนแทนปัจจุบัน)
3. **วิธีรายได้** เป็นวิธีซึ่งแปลงมูลค่าในอนาคต (เช่น กระแสเงินสด หรือรายได้และค่าใช้จ่าย) มาเป็นมูลค่าปัจจุบัน (คือ การคิดลด) เมื่อใช้วิธีรายได้ การวัดมูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงความคาดหวังของตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับจำนวนเงินในอนาคตเหล่านั้น

กิจการต้องพิจารณาใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมในสถานการณ์นั้น โดยอาจใช้เพียงวิธีเดียว หรือหลายวิธีขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสถานการณ์ นอกจากนี้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมต้องประยุกต์ใช้โดยสม่ำเสมอ ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่าหรือการนำมาปฏิบัติใช้จะมีความเหมาะสม ถ้าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลให้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัวแทนที่ดีเท่าเดิมหรือดีกว่าเดิมในสถานการณ์นั้น โดยการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด)

ข้อมูลที่ใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า

สำหรับข้อมูลที่ใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ที่มีความเกี่ยวข้องให้มากที่สุดและใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้น้อยที่สุด

- **ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้** คือ ข้อมูลที่เกิดจากการใช้ข้อมูลตลาด เช่น ข้อมูลสาธารณะที่มีอยู่เกี่ยวกับเหตุการณ์ หรือรายการที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งสะท้อนข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้เพื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- **ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้** คือ ข้อมูลซึ่งไม่มีข้อมูลตลาดปรากฏและถูกพัฒนาจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่เกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น

กิจการต้องเลือกข้อมูลที่สุดคล้องกับลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ร่วมตลาดจะพิจารณา เช่น สภาพและสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ข้อจำกัดในการใช้ของสินทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งลักษณะดังกล่าวมีผลให้ต้องมีการปรับปรุง เช่น ส่วนเพิ่มจากการควบคุมหรือส่วนลดจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เป็นต้น ถ้าส่วนเพิ่มหรือส่วนลดที่สะท้อนถึงขนาดเป็นลักษณะของการถือครองของกิจการมากกว่าที่จะเป็นลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน กิจการต้องไม่ปรับปรุงในการวัดมูลค่ายุติธรรม นอกจากนี้ถ้ากิจการมีราคาเสนอซื้อขายที่เป็นข้อมูลระดับ 1 (ดูหัวข้อลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม) สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น กิจการต้องใช้ราคานั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่ต้องปรับปรุง

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในกรณีที่กิจการถือสินทรัพย์หรือหนี้สินอย่างเดียวกันเป็นจำนวนมากที่มีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง เช่น เครื่องมือทางการเงิน แต่มีปริมาณการซื้อขายของตลาดตามปกติรายวันไม่เพียงพอที่จะรองรับปริมาณที่ถือโดยกิจการ ซึ่งคำสั่งขายในครั้งเดียวที่อาจมีผลกระทบต่อราคาเสนอซื้อขาย (ปัจจัยขนาดที่ใช้คิดลด (Blockage factor)) ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการสามารถใช้ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องซึ่งเป็นข้อมูลระดับ 1 ได้โดยไม่ต้องปรับปรุงรายการ เนื่องจากเป็นลักษณะของการถือครองของกิจการมากกว่าที่จะเป็นลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

ตัวอย่างที่ 4 ปัจจัยขนาดที่ใช้คิดลดราคา (Blockage factor)

บริษัท ก จำกัด มีเงินลงทุนจำนวนร้อยละ 20 ในบริษัท ข จำกัด ที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสภาพคล่อง โดยปกติ หุ้นของบริษัท ข จำกัด จะมีปริมาณซื้อขายเฉลี่ยต่อวันที่อัตราร้อยละ 2 - 3 ถ้าบริษัท ก จำกัด ขายเงินลงทุนทั้งหมด บริษัท ก จำกัด คาดว่าจะส่งผลกระทบต่อราคาหุ้นลดลงประมาณร้อยละ 30 จากราคา ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน บริษัท ก จำกัด ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงรายการจากสาเหตุดังกล่าว เนื่องจากเป็นลักษณะเฉพาะของการถือครองของบริษัทไม่ใช่ลักษณะของเงินลงทุน

สำหรับข้อมูลที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ราคาที่อยู่ในช่วงส่วนต่างระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขายเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์นั้น อย่างไรก็ตาม กิจการอาจใช้ราคาเสนอซื้อสำหรับสถานการณ์ที่เป็นสินทรัพย์และราคาเสนอขายสำหรับสถานการณ์ที่เป็นหนี้สินได้ แต่มิใช่ข้อกำหนด

ลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม (Fair value hierarchy)

เพื่อให้การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มีความสม่ำเสมอและสามารถเปรียบเทียบได้มากขึ้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมเป็น 3 ระดับ ตามประเภทของข้อมูลที่น่ามาใช้

ในกรณีที่ข้อมูลที่น่ามาใช้แต่ละข้อมูลถูกจัดประเภทลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมแตกต่างกัน กิจการจะต้องจัดประเภทในภาพรวม โดยให้อยู่ในระดับเดียวกันกับข้อมูลในระดับต่ำที่สุดที่มีนัยสำคัญต่อการวัดมูลค่าในการประเมินความมีนัยสำคัญของข้อมูลต้องใช้ดุลยพินิจ

ข้อมูลระดับ 1

ข้อมูลระดับ 1 เป็นราคาเสนอซื้อขาย (ไม่ต้องปรับปรุง) ในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์ หรือหนี้สินอย่างเดียวกันและกิจการสามารถเข้าถึงตลาดนั้น ณ วันที่วัดมูลค่า ซึ่งถือเป็นมูลค่ายุติธรรมที่พร้อมด้วยหลักฐานที่น่าเชื่อถือที่สุด ในกรณีที่ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินอาจจะมีการแลกเปลี่ยนในหลายตลาดที่มีสภาพคล่อง ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาปัจจัยทั้งสองประเด็นดังต่อไปนี้

- 1) ตลาดหลัก หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุดในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก และ
- 2) กิจการสามารถเข้าทำรายการได้ด้วยราคาในตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กิจการต้องไม่ปรับปรุงข้อมูลระดับ 1 ยกเว้นในสถานการณ์ต่อไปนี้

- 1) กิจการถือสินทรัพย์หรือหนี้สินจำนวนมากที่คล้ายกันที่มีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม และมีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง แต่กิจการไม่สามารถเข้าถึงได้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินแต่ละรายการ (เนื่องจากมีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายกันจำนวนมาก เป็นไปได้ยากที่จะได้ข้อมูลราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินแต่ละรายการ) ในกรณีนี้ เพื่อให้สามารถถือปฏิบัติได้ กิจการอาจวัดมูลค่าโดยใช้วิธีการกำหนดราคาทางเลือก ที่มีได้ขึ้นอยู่กับราคาเสนอซื้อขายเพียงอย่างเดียว เช่น วิธีการกำหนดราคาแบบเมทริกซ์ (Matrix pricing)
- 2) ราคาในตลาดซื้อขายคล่องไม่ได้เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่วัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น มีเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้นหลังปิดตลาดแต่ก่อนวันที่วัดมูลค่า เช่น การประกาศการรวมธุรกิจ กิจการต้องกำหนดและใช้นโยบายอย่างสม่ำเสมอในการระบุถึงเหตุการณ์เหล่านั้นที่อาจส่งผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรม
- 3) ในกรณีที่วัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินหรือตราสารทุนของกิจการ โดยใช้ราคาเสนอซื้อขายเพื่อรับรู้เป็นสินทรัพย์สำหรับรายการอย่างเดียวกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง เฉพาะในกรณีที่สินทรัพย์นั้นมีปัจจัยเฉพาะเจาะจงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินหรือตราสารทุนนั้น

ถ้ามีการปรับปรุงใดๆ กับข้อมูลระดับ 1 จะส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมจะต้องถูกจัดประเภทของลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรมที่ลดต่ำลง

ข้อมูลระดับ 2

ข้อมูลระดับ 2 เป็นข้อมูลอื่นที่สังเกตได้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้นนอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขายซึ่งรวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1 ตัวอย่างของข้อมูลระดับ 2 ได้แก่

- 1) ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง
- 2) ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินอย่างเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกันในตลาดที่ไม่มีการซื้อขายคล่อง
- 3) ข้อมูลอื่นที่สังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น นอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขาย ตัวอย่างเช่น
 - 3.1) อัตราดอกเบี้ยและเส้นอัตราผลตอบแทนที่สังเกตได้ที่มีการเสนอตามช่วงเวลาปกติ
 - 3.2) ความผันผวนโดยนัย (Implied volatilities)
 - 3.3) อัตราผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงด้านเครดิต (Credit spread)
- 4) ข้อมูลที่ได้รับการยืนยันจากตลาดโดยตรงหรือโดยอ้อม

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

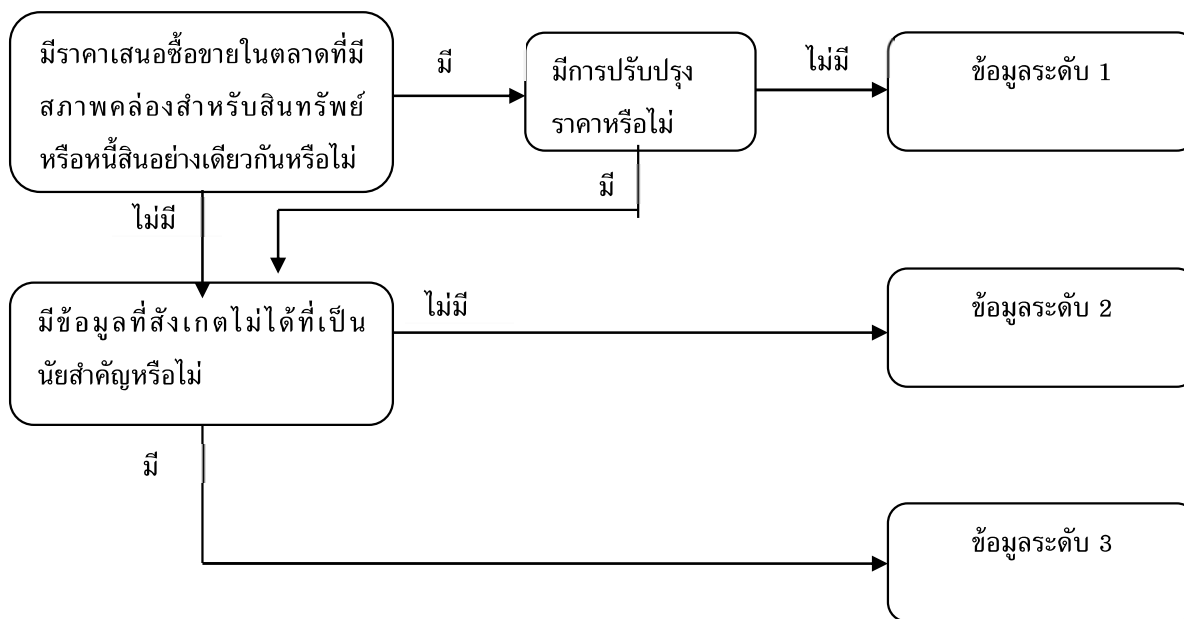
ในกรณีที่มีการปรับปรุงข้อมูลระดับ 2 ที่มีนัยสำคัญสำหรับการวัดมูลค่าโดยรวมการปรับปรุงดังกล่าวอาจจะส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมถูกจัดประเภทเป็นระดับ 3 ของลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรม ถ้ารายการปรับปรุงนั้นใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้อย่างมีนัยสำคัญ

ข้อมูลระดับ 3

ข้อมูลระดับ 3 เป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้น้อยที่สุด อย่างไรก็ตามมีบางสถานการณ์ที่ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้เป็นข้อมูลที่ดีที่สุด เพื่อจะได้สะท้อนถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้เมื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นรวมถึงข้อสมมติด้านความเสี่ยง

ในกรณีที่กิจการจำเป็นต้องใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ กิจการอาจเริ่มต้นด้วยข้อมูลของกิจการเอง แต่ต้องปรับปรุงข้อมูลเหล่านั้นหากข้อมูลที่มีอยู่แสดงให้เห็นว่าผู้ร่วมตลาดคนอื่นจะใช้ข้อมูลที่แตกต่างกันหรือมีบางสิ่งบางอย่างเฉพาะของกิจการที่ผู้ร่วมตลาดคนอื่นไม่มี อย่างไรก็ตาม กิจการไม่จำเป็นต้องดำเนินการที่จะใช้ความพยายามทุกวิถีทางเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด แต่กิจการต้องพิจารณาข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาดซึ่งมีอยู่อย่างสมเหตุสมผล

การจัดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม



การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินทั้งสองเรื่องดังต่อไปนี้

1. เทคนิคการประเมินมูลค่าและข้อมูลที่น่ามาใช้ในการพัฒนาการวัดมูลค่าเหล่านั้นสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีการวัดมูลค่ายุติธรรมภายหลังการรับรู้เริ่มแรกในงบแสดงฐานะการเงินทั้งที่เกิดขึ้นประจำหรือเกิดขึ้นไม่ประจำ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (IAS 16: Property, Plant and Equipment)

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ยกเว้น
 - 1.1 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่จัดเป็นประเภทถือไว้เพื่อขายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก*
 - 1.2 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรนอกเหนือจากพืชเพื่อการให้ผลผลิต (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม*) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต
 - 1.3 การรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง *การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่*) หรือ
 - 1.4 สัมปทานเหมืองแร่ และแหล่งทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นซึ่งไม่สามารถทดแทนได้

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการพัฒนาหรือรักษาสภาพของสินทรัพย์ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 1.2 ถึง 1.4 ด้วย
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อาจกำหนดให้กิจการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้วิธีซึ่งแตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง *สัญญาเช่า* กำหนดให้กิจการพิจารณารับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามสัญญาเช่า โดยใช้เกณฑ์การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าว การปฏิบัติทางบัญชีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นรวมทั้งการคิดค่าเสื่อมราคายังคงต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
3. กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* ต้องปฏิบัติตามวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนของกิจการในรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการลงทุนดังกล่าว

คำนิยาม

พืชเพื่อการให้ผลผลิต หมายถึง พืชที่มีชีวิตซึ่ง:

- 1) ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเพื่อจัดหาซึ่งผลผลิตทางการเกษตร
- 2) คาดว่าจะให้ผลผลิตมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา และ
- 3) มีความเป็นไปได้ที่ยากยิ่งที่จะขายเป็นผลผลิตทางการเกษตร เว้นแต่เป็นการขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้

(ย่อหน้าที่ 5ก ถึง 5ข ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม บรรยายอย่างละเอียดถึงค่านิยามของพืชเพื่อการให้ผลผลิต)

มูลค่าตามบัญชี หมายถึง จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา หมายถึง ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

มูลค่าเฉพาะกิจการ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์หรือที่คาดว่าจะเกิดเมื่อมีการโอนสินทรัพย์นั้นเพื่อชำระหนี้สิน

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และ
- 2) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ หรือ มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์ หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

อายุการให้ประโยชน์ หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

- 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ
- 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

การรับรู้รายการ

กิจการต้องรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อ

- 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น และ
- 2) กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

สำหรับรายการชิ้นส่วนอะไหล่ อุปกรณ์ที่สำรองไว้ใช้งาน และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงจะถูกรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หากไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าว รายการดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ

ต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องประเมินต้นทุนทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เมื่อเกิดขึ้นตามหลักการรับรู้รายการ ต้นทุนดังกล่าวรวมถึง

- 1) ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
- 2) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการต่อเติม การเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบ หรือการซ่อมบำรุงสินทรัพย์ดังกล่าว

ต้นทุนเริ่มแรก

กิจการสามารถรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่กิจการได้มาเพื่อประโยชน์ในด้านการรักษาความปลอดภัย หรือสภาพแวดล้อม เป็นสินทรัพย์ของกิจการได้ แม้จะไม่ได้เป็นการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตโดยตรงให้แก่ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีอยู่ในปัจจุบัน หากแต่เป็นสินทรัพย์ที่กิจการจำเป็นต้องมีเพื่อให้

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์อื่นของกิจการได้ ตัวอย่างเช่น โรงงานผลิตเคมีภัณฑ์ อาจติดตั้งเครื่องควบคุมระบบการผลิตสารเคมีใหม่เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดด้านการรักษาสิ่งแวดล้อมในการผลิตและเก็บรักษาสารเคมีที่เป็นอันตราย กิจการต้องรับรู้รายการติดตั้งอุปกรณ์เข้ากับโรงงานครั้งนี้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากกิจการไม่สามารถผลิตและขายเคมีภัณฑ์ได้โดยปราศจากอุปกรณ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องสอบทานมูลค่าตามบัญชีของทั้งสินทรัพย์ที่ติดตั้งใหม่และสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องว่ามีการด้อยค่าที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ด้วย

ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง

กิจการไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น แต่กิจการรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น เนื่องจากต้นทุนในการซ่อมบำรุงที่เกิดขึ้นเป็นประจำมีองค์ประกอบหลักเป็นต้นทุนค่าแรงงาน ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และอาจรวมถึงชิ้นส่วนอะไหล่ชิ้นเล็ก รายการดังกล่าวมักมีวัตถุประสงค์เพื่อซ่อมแซมและบำรุงรักษารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สามารถรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องได้ เมื่อกิจการมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามระยะเวลาที่กำหนดอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุการให้ประโยชน์ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่น การเปลี่ยนแก๊สที่นึ่งผู้โดยสารในเครื่องบินที่อาจต้องเปลี่ยนทดแทนหลายครั้งตลอดอายุของลำตัวเครื่องบิน เป็นต้น และต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนและต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนดังกล่าว

ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งสามารถรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องได้เช่นเดียวกับต้นทุนการเปลี่ยนแทนดังกล่าวข้างต้น หากเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ได้แก่ กรณีกิจการจำเป็นต้องจัดให้มีการตรวจสอบครั้งใหญ่ตามระยะเวลาที่กำหนดเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนใดหรือไม่ เพื่อให้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อยู่ในสภาพที่สามารถใช้งานได้อย่างต่อเนื่องและมีอายุการให้ประโยชน์เกินกว่า 1 ปี

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ โดยใช้ราคาทุน

ส่วนประกอบของราคาทุน

ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย

- 1) ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หลังหักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
- 2) ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 3) ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลา นั้น

ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

- 1) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการก่อสร้างหรือการได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 2) ต้นทุนการเตรียมสถานที่
- 3) ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
- 4) ต้นทุนการติดตั้งและการประกอบ
- 5) ต้นทุนในการทดสอบว่าสินทรัพย์นั้นสามารถใช้งานได้เหมาะสมหรือไม่ หลังหักมูลค่าสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการขายรายการต่าง ๆ ที่ผลิตได้ในช่วงการเตรียมความพร้อมของสินทรัพย์เพื่อให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ (เช่น สินค้าตัวอย่างที่ผลิตขึ้นในช่วงการทดสอบอุปกรณ์) และ
- 6) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

- 1) ต้นทุนในการเปิดสถานประกอบการใหม่
- 2) ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
- 3) ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ ณ สถานที่ตั้งใหม่หรือลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ
- 4) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท กขค จำกัด เป็นบริษัทผลิตชิ้นส่วนคอมพิวเตอร์แห่งหนึ่ง ซึ่งดำเนินธุรกิจมาเป็นเวลา 7 ปีแล้ว ธุรกิจของบริษัทดำเนินไปด้วยดีมีผลกำไรมาโดยตลอด ในปี พ.ศ. 25X2 บริษัทมีแผนการสร้างโรงงานใหม่ที่จังหวัดราชบุรี ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X2 บริษัทมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมด ดังต่อไปนี้

1. เงินเดือนของผู้จัดการโรงงานที่บริษัทจ้างมาจากต่างประเทศเพื่อให้ค่าปรึกษาและควบคุมการก่อสร้างโรงงานที่จังหวัดราชบุรี จำนวน 400,000 บาท
2. เงินเดือนของเลขานุการของผู้จัดการโรงงาน จำนวน 69,000 บาท
3. ค่าล่วงเวลาของคนงานก่อสร้างโรงงาน จำนวน 120,000 บาท
4. ค่าขนย้ายสัมภาระส่วนตัวของผู้จัดการโรงงานจากต่างประเทศ จำนวน 230,000 บาท
5. ค่าเงินเดือนและค่าที่พักของวิศวกรประจำโรงงานที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโรงงานใหม่ จำนวน 140,000 บาท
6. ค่าทะเบียนรถสำหรับผู้จัดการโรงงาน จำนวน 5,000 บาท

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างที่ 1

7. ค่าเข้าสัมมนาของผู้จัดการโรงงาน จำนวน 28,000 บาท
8. ค่าที่พักของที่ปรึกษาวิศวกรที่เดินทางมาจากต่างประเทศเพื่อให้คำปรึกษาโครงการก่อสร้างโรงงาน จำนวน 165,000 บาท
9. ค่าเดินทางและค่าที่พักของผู้จัดการโรงงานเพื่อไปดูงานแสดงคอมพิวเตอร์ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา จำนวน 340,000 บาท

สรุปรายการบัญชีต่างๆ ได้ดังต่อไปนี้

1. บริษัทสามารถบันทึกรายการที่ 1 และ 3 จำนวนทั้งสิ้น 520,000 บาท เป็นราคาทุนของโรงงานใหม่
2. บริษัทต้องบันทึกรายการที่เหลือเป็นค่าใช้จ่ายในปี 25X2

การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการนำสินทรัพย์มาใช้สำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากเดิมจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

- 1) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ แต่ยังไม่ได้นำสินทรัพย์มาใช้หรือนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงานในระดับที่ยังไม่เต็มกำลังการผลิต
- 2) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างการสร้างความต้องการในผลผลิตจากสินทรัพย์ดังกล่าว
- 3) ต้นทุนในการย้ายสถานที่หรือการจัดโครงสร้างการดำเนินงานบางส่วนหรือทั้งหมดของกิจการ

ต้นทุนของพืชเพื่อการให้ผลผลิตใช้หลักการเดียวกับการที่กิจการก่อสร้างสินทรัพย์ขึ้นเอง ดังนั้น ต้นทุนควรครอบคลุมกิจกรรมที่จำเป็นเพื่อเพาะปลูกและดูแลพืชเพื่อการให้ผลผลิตก่อนที่พืชเพื่อการให้ผลผลิตจะอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร

ต้นทุนในการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์

ได้แก่ ต้นทุนซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลาสั้น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างที่ 2

กิจการได้รับสัมปทานอายุ 30 ปีในที่ดิน เพื่อสร้างโรงงานผลิตสารเคมีอันตราย ตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมกำหนดให้กิจการต้องทำการรื้อถอนโรงงานดังกล่าวเมื่อสิ้นสุดอายุสัมปทาน ทำให้กิจการเกิดภาระผูกพันที่จะต้องตั้งสำรองสำหรับการรื้อถอนโรงงานและอุปกรณ์ต่างๆ โดยสำรองสำหรับการรื้อถอนนั้นสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ ทำให้กิจการสามารถรวมประมาณการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้

หากต้นทุนที่เกิดขึ้นจากภาระผูกพันของกิจการในการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์นั้นเกิดขึ้นจากการที่กิจการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในช่วงเวลาหนึ่งทำให้ภาระผูกพันจากต้นทุนที่เกิดขึ้นต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยกิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น จึงไม่เข้าเกณฑ์ในการรับรู้ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามมาตรฐานฉบับนี้

การวัดมูลค่าของราคาทุน

ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ มูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด ณ วันที่รับรู้รายการ หากมีการขยายระยะเวลาการชำระเงินออกไปนานกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระเป็นดอกเบี้ยตลอดระยะเวลาการได้รับสินเชื่อนั้น เว้นแต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการจากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ
- 2) กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ

หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากระดับของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- 1) ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 2) รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ
- 3) ความแตกต่างในข้อที่ 1) และ 2) มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนใดเป็นการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยนจากกระแสเงินสดหลังหักภาษี ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องคำนวณอย่างละเอียด

กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ
- 2) สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่างๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ตัวอย่างการวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์จากรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่แตกต่างกัน(การแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์)

ตัวอย่างที่ 3

บริษัทตัดสินใจแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน 1 แปลง บริษัทบันทึกราคารถยนต์ตามวิธีราคาทุนดังต่อไปนี้

ราคาทุนของรถยนต์	2,000,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม (คำนวณถึงวันที่แลกเปลี่ยน)	800,000	บาท
ราคาตามบัญชีของรถยนต์	<u>1,200,000</u>	บาท

กรณีที่ 1 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของที่ดินและรถยนต์เป็น 1,200,000 บาท ณ วันที่แลกเปลี่ยนรถยนต์บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,200,000	บาท
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – รถยนต์	800,000	บาท
เครดิต	รถยนต์	2,000,000	บาท

(บันทึกการเปลี่ยนแปลงรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน)

คำอธิบาย ตามย่อหน้าที่ 24 และ 26 หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า